



Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева»

Кафедра управленческого учета и анализа

Татьяна Александровна Тюленева

## **НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

**Электронное учебное пособие**

Кемерово 2015

© КузГТУ, 2015  
© Т.А.Тюленева, 2015

1-е издание

[Вперед→](#)

УДК 657(075.32)  
ББК 65.261.4я723 дополнительный

Рецензенты Понкратова Т. А. – доцента кафедры управленческого учета и анализа Института экономики и управления ФГБОУ ВПО «Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева», кандидат экономических наук, доцент  
Кучерова Е. В. – председатель учебно-методической комиссии направления 38.03.01 «Экономика», заведующий кафедрой управленческого учета и анализа ФГБОУ ВПО «Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева», кандидат экономических наук, доцент

**Тюленева Т. А. Налоги и налогообложение:** электронное учебное пособие [Электронный ресурс] для студентов направления подготовки 38.03.01 «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Т. А. Тюленева; КузГТУ. – Кемерово, 2015.

Учебное пособие содержит теоретический материал по дисциплине «Налоги и налогообложение». В конце каждой темы приведены вопросы и задания для самоконтроля освоения материала. Используется для выполнения заданий по самостоятельной работе, подготовке к экзамену по дисциплине и государственному междисциплинарному экзамену по профилю подготовки. Может быть полезно специалистам в области налогообложения и преподавателям смежных дисциплин.

### Текстовое (символьное) электронное издание

Минимальные системные требования: Частота процессора не менее 1,0 ГГц; ОЗУ 512 Мб; 20 Гб HDD; операционная система Windows XP; CD-ROM 4-скоростной; ПО для чтения файлов PDF-формата; SVGA-совместимая видеокарта; мышь.

© КузГТУ, 2015  
© Т. А. Тюленева, 2015

[Вперед](#) →

обеспечении, которое использовано для создания электронного издания

Сведения о технической подготовке материалов для электронного издания Редактор 3. М. Савина

Дата подписания к использованию/дата размещения на сайте 16.02.2015

Объем издания в единицах измерения объема носителя, занятого цифровой информацией (байт, Кб, Мб) 4,22 мегабайта

Продолжительность звуковых и видеофрагментов (в минутах) –

Комплектация издания (количество носителей, наличие сопроводительной документации) 1 CD-диск, без сопроводительной документации

Наименование и контактные данные юридического лица, осуществившего запись на материальный носитель Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева»  
650000, Кемерово, ул. Весенняя, 28  
Тел./факс: 8(3842) 58-35-84  
Email: [prorector@kuzstu.ru](mailto:prorector@kuzstu.ru)

[Вперед](#) →

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<u>Предисловие</u>	4
<u>Тема 1. Экономическое содержание налогов</u>	5
<u>Тема 2. Налог на добавленную стоимость</u>	35
<u>Тема 3. Налог на прибыль организаций</u>	64
<u>Тема 4. Налог на доходы физических лиц</u>	102
<u>Тема 5. Прочие федеральные налоги и сборы</u>	143
<u>Тема 6. Прочие региональные и местные налоги и сборы</u>	201
<u>Тема 7. Специальные налоговые режимы</u>	246
<u>Список литературы</u>	292
<u>Приложения</u>	296

## Предисловие

Налог – это динамичный инструмент финансовой политики, являющийся основой пополнения бюджетов всех уровней. Очевидно, что эффективное функционирование налоговой системы невозможно без ее четкого правового регулирования.

В современной России наблюдается бурное развитие налогового права. В настоящее время активно формируется нормативная база регулирования налоговых правоотношений, резко возрос интерес к указанной отрасли как у органов государственной власти и местного самоуправления, так и у предпринимателей.

Налоговая система Российской Федерации, действующая с 1992 г., постоянно совершенствуется и изменяется. До 1 января 1999 г. общие принципы построения налоговой системы определял Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». За этот период выработано множество нормативных документов в области налогообложения. Проведена огромная работа по кодификации нормативных актов. С 1 января 1999 г. вступила в силу первая часть Налогового кодекса, которая позволила решить только часть назревших налоговых проблем, но значительно повысила защищенность добросовестных налогоплательщиков и плательщиков сборов.

В процессе взимания налогов возникают налоговые отношения между государством в лице органов законодательной власти и управления и налогоплательщиками. Система регулирования налоговых отношений – это совокупность законодательных и нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые законы и нормы: федеральных законов, законов и актов субъектов Российской Федерации, ведомственных нормативных актов и актов местного самоуправления.

Учебное пособие «Налоги и налогообложение» является частью учебно-методического комплекса дисциплины, изучаемой студентами профиля подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», основная цель которой – формирование у студентов представления о принципах исчисления налогов и налогообложения, необходимых для понимания тенденций развития современной налоговой системы России, актуальных проблем исчисления налогов, а также практических навыков по исчислению налогов и сборов.

В учебном пособии описываются основные исторические этапы развития налоговой системы Российского государства, СССР и Российской Федерации, основные элементы налога, а также порядок исчисления и уплаты федеральных, региональных и местных налогов и сборов в 2014 году с учетом изменений, вводимых с 1 января 2015 года. В конце каждой темы приведены вопросы и задания для самоконтроля освоения изученного материала.

Учебное пособие составлено в соответствии с программой дисциплины «Налоги и налогообложение» направления подготовки бакалавров «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и может быть использовано для самостоятельного изучения теоретического материала и выполнения заданий по самостоятельной работе, подготовке к сдаче экзамена и в дальнейшем для решения профессиональных задач в области налогообложения.

[Вернуться к оглавлению](#)

## **Тема 1. Экономическое содержание налогов**

*Содержание темы:*

1. *История налогообложения в России*
2. [Понятие налогов и сборов. Элементы налогообложения](#)
3. [Классификация налогов в Российской Федерации](#)
4. [Налоговый контроль. Виды налоговых проверок](#)
5. [Налоговые правонарушения, их виды](#)

[Вопросы для самоконтроля освоения темы 1](#)

[Задания для самоконтроля освоения темы 1](#)

### **1. История налогообложения в России**

Рассмотрение законодательных источников периода становления и развития российского государства (Русская Правда, первая Новгородская летопись и Лаврентьевская летопись, Судебники 1497 и 1550 гг., Соборное уложение 1649 г. и др.) позволяет предположить, что различного рода финансовые повинности в пользу государства, которые в настоящее время объединены понятием «налог», были уже привычными для практики пополнения доходов казны.

Еще задолго до наступления московского периода в истории российского государства население несло различные натуральные и денежные повинности в пользу князя как верховного правителя соответствующей территории, нужды которого требовалось удовлетворять за счет части доходов подвластных ему лиц. Анализ Русской Правды свидетельствует о том, что принятие данного правового акта было обусловлено необходимостью закрепить не только установленную систему наказаний за конкретные противоправные деяния, но и практику взимания доходов в казну князя. Фискальный характер ряда положений Русской Правды не вызывает сомнений.

Фискальный характер взимаемых на основании Русской Правды платежей подтверждает ее ст. 108, в силу которой в случае участия представителя князя в дележе наследства князю полагалась определенная его часть. Более того, вся система штрафных санкций, разработанная древнерусскими законодателями, была направлена не только на наказание нарушителя ради достижения общей и частной превенции, но и на пополнение княжеской казны – об этом свидетельствуют, в первую очередь, размеры установленных штрафов.

Процесс взимания различных податей в доход князя как представителя публичной власти на соответствующей территории в домосковский период развития российского государства имел в общем случае нерегулярный, потребностный характер, то есть был связан с периодическим появлением у верховной власти необходимости в удовлетворении определенных нужд (например, в случае войны). Изначально подати собирали сам князь с дружиной или особые сборщики, уполномоченные князем на изъятие части общественного дохода подвластного населения в пользу властного субъекта. Иногда подати согласно установленному размеру собирались самой общиной, после чего передавались князю

Другими формами публичных платежей, отвечающих признакам налога, в домосковский период российского государства являлись: уроки (определенный взнос или определенная часть имущества); оброк (определенная плата за пользование княжескими землями и промыслами); окупь (единовременный взнос, контрибуция); продажа (конфискация имущества преступников); уклад (подать, платимая греками по договору с Олегом); полюдые (дань с людей); наряд (личные натуральные повинности); дары (приношения при

вступлении князя на престол); десятина (дань, установленная Владимиром в пользу духовенства)

Заметный шаг в развитии системы податей (по содержанию уже приближавшихся к налогам в их современном понимании) был сделан в период Золотой Орды. Первоначально татары предполагали взимать десятую часть всего, что имелось в российском государстве, но впоследствии склонились в сторону исключительно денежных повинностей.

Главным объектом налогообложения выступал человек («голова»), что послужило основанием появления ордынского выхода – поголовной (подушной) системы налогообложения взамен поимущественной (за исключением духовенства и бояр, откупившихся значительными подарками). Для целей взимания налогов все население раннего российского государства было переписано. Понятие «ордынский выход» встречается в первой Новгородской летописи. Вначале он имел форму десятины, впоследствии поголовной и, в конечном итоге, посошной подати. В связи с усилением недовольства населения (восстание 1290 г.) татары изменили порядок взимания налогов, предоставив это право русским князьям. Данное обстоятельство послужило предпосылкой для становления самостоятельной системы налогообложения в России.

Другой распространенной формой ордынской подати в виде дани стал запрос, то есть определенная денежная сумма, которая устанавливалась татарскими чиновниками и взималась во внеочередном порядке с подвластного Орде населения

Еще одной обязанностью, возложенной Золотой Ордой на русское население, являлся ям – необходимость поставлять подводы ордынским чиновникам и содержать посла Орды вместе с многочисленной свитой во время его нахождения на российской территории.

Таким образом, то, что в указанный период система податей активно развивалась, не в последнюю очередь связано с практикой обложения российского государства различными откупными платежами в пользу татарской Золотой Орды. На момент становления Московского государства (XIV в.) существовали подати трех типов: действовавшие до татарского нашествия, обыкновенная дань Орде и чрезвычайные налоги, взимаемые по требованию татар

Для податей московского периода характерно сочетание их взимания денежными средствами и натурой (например, мехами),

хотя уже отмечается тенденция к более частому изъятию публичной властью денежных средств как наиболее удобного для использования в обороте средства платежа, особенно во второй половине XVI в. и первой половине XVII в.. Подати, часто представлявшие собой конкретные чрезвычайные налоги, в то время по-прежнему собирали и в натуральной форме.

Особенностью взимания налогов в Московском государстве стало обложение не земли и угодий, а людей. Правильность данного вывода подтверждает то обстоятельство, что полное отсутствие пашни у человека не освобождало его от несения обязанностей в виде налогов. В связи с этим государство определяло способность именно каждого лица платить налоги, т. е. оценивалась реальная возможность плательщика отдать определенную часть своего имущества в пользу властного субъекта. На селе размер налога зависел от количества рабочих рук, величины участка земли, принадлежащего хозяину, урожайности этого надела, в городах – от площади двора субъекта, места расположения этого двора, количества дворов у лица, торгового оборота и т. д.

Основным принципом распределения налогов среди подвластного московскому государю населения считалась их раскладка на всех подданных, в основном по сохам или дворам

Существовавшая в Московском государстве система посошного обложения, несмотря на изначально предполагаемую ее эффективность, себя далеко не оправдала. Выбранный объект обложения (соха) не стал всеобщим в связи с тем, что его установление, основанное на записях в писцовых книгах и ориентированное в первую очередь на лиц, обладавших достаточным имуществом или доходом, не учитывало фактическую способность проживающих на податной земле людей платить такой налог. Неблагоприятно складывавшиеся обстоятельства часто заставляли податных субъектов, на которых лежала обязанность уплаты, уходить с сельских земель в города, где разыскать их было крайне сложно.

В тех местностях Московского государства, где проживающих было немного, такая условная единица, как соха, была неприемлема изначально. Здесь система налогообложения основывалась на количестве проживающих лиц, что привело к образованию новой податной единицы, именуемой «двор», и соответственно подворного налога.

Наряду с отмеченными разновидностями единиц налогообложения в XVII в. появился и чрезвычайный подоходный налог (5-я, 10-я, 15-я деньга), взимаемый для удовлетворения военных нужд Московского государства вследствие отсутствия государственного кредита. Продолжала активно использоваться такая разновидность публично-правовых платежей, напоминающая своими основными чертами прямые налоги, как судебная пошлина.

Одним из первых косвенных налогов, взимаемых в Московском государстве и в России в целом, стали акцизы на соль (соляная пошлина), призванные заменить такие подати, как стрелецкие деньги (введены при Иване Грозном на содержание войска), проезжие мыти и некоторые другие. Уплата названного акциза производилась в местах добывания соли. Косвенными налогами, изначально существовавшими в Московском государстве, можно признать вес, меру и мыт.

Общая совокупность уплачиваемых государству обязательных платежей в виде прямых и косвенных налогов в период Московского государства именуется тяглом. Тягло взималось с тяглых людей, проживающих на тяглой земле. Фактически все население русского государства рассматриваемого времени следует признать тяглым. Тягло – это личная финансовая служба совершеннолетнего населения низших классов в пользу государства

Обязанность платить государству налоги в период Московского государства настолько усилилась, что даже изменение социального статуса конкретного лица не освобождало его от несения тягла в пользу государевой казны (например, переход в стрельцы, подьячие). Данное обстоятельство приводило к побегам тяглых людей с мест их проживания, причем это явление стало настолько распространенным, что в 1658 г. за уклонение от тягла пришлось ввести высшую меру наказания – смертную казнь. Эта мера оказалась действенной, так как из-за угрозы серьезных санкций со стороны государства мало кто соглашался укрывать беглых тяглых людей, кроме того, в случае неуплаты тяглым лицом разнообразных налогов принадлежащее ему имущество могло быть изъято в доход великого государя.

К концу анализируемого периода сформировалась общая идея о том, что определенная группа лиц должна служить государю, а тяглые люди обязаны оплачивать такую службу посредством пере-

дачи государству денег и иного имущества в виде особых публичных повинностей – налогов

Одной из особенностей взимания налогов в то время является сохранение ряда исключений, позволявших определенным лицам не уплачивать посолные (подворные) налоги. Так, от всех налогов в пользу князя были освобождены служилые люди, занятые ратным делом (военнослужащие), равно как и приближенные государя, входящие в «государево дворище» (чиновничий аппарат). От тягла освобождались также определенные купцы – гости. В результате всю тяжесть налогов в России в то время несли крестьяне и городские жители.

Система тарханов (освобождений от налогов) подвергалась пересмотру. Примерно с конца XIV в. усложнившаяся система податей потребовала формирования специального аппарата служилых людей, состоявшего из казначеев, дьяков и подъячих, в обязанности которым вменялся сбор различных пошлин за совершение определенных государственных действий. Эти чиновники первоначально действовали при наместниках, а впоследствии – при воеводах, сменивших наместников.

Российские экономисты осознавали, что отечественная налоговая система должна обеспечивать наполнение бюджета, способствовать росту экономического потенциала страны и стабилизации социальных отношений. В трудах российских ученых XIX – начала XX веков прослеживается идея многофункциональности налоговой политики. Еще в начале XIX в. российскими экономистами выделяется фискальная функция как прямое отчуждение части доходов отдельного человека или предприятия в пользу государства. При этом превалирует позиция установления объективных границ налогового бремени, необходимость отказа от «излишних» 2 налоговых платежей. Таким образом, российскими финансистами делается первый шаг в поисках обоснованности налоговых сборов и оптимального давления налоговой нагрузки.

Но если в XIX в. основными функциями налоговой системы в рамках государственной финансовой политики российскими учеными рассматриваются фискальная и стабилизирующая функции, то уже на рубеже XIX-XX вв. (особенно в исследованиях 20-х годов) появляется осознание возможности использовать налоги в качестве орудия экономических и социальных реформ.

Таким образом, отечественными учеными уже к концу первой четверти XX века были в полной мере сформулированы и определены принципы реализации налоговой политики. Так, российской финансовой наукой признавались: фискальная, стабилизирующая, регулирующая, стимулирующая и социальная функции налоговой политики. Понятие «всеобщности налогов» обуславливало теоретическое обоснование наличия еще одной функции налогов – контрольной, которая призвана обеспечить непрерывное воспроизводство налоговой системы на всех уровнях отношений между государством и налогоплательщиками (то есть воспроизводство самой фискальной функции). Основными принципами налоговой политики признавались: всеобщность, определенность и справедливость налогообложения, нашедшие свое теоретическое обоснование в разработках оптимизации налоговой нагрузки посредством обоснованного сочетания систем прямого и косвенного налогообложения.

В начале XX в. в предвоенные годы, наблюдался рост объемов налоговых доходов до 1914 г., наглядно демонстрирующий эффективность реализации фискальной функции налоговой политики. В процентном отношении наибольший прирост дали пошлины и прямые налоги. Правительственные регалии, кроме казенной винной операции, то есть преимущественно почтовые и телеграфные доходы, а также операции казенных железных дорог и доходы от других казенных имуществ заняли среднее место. На последнем – оказались казенная винная операция и косвенные налоги. Бесспорно, известная доля влияния здесь принадлежит естественному приросту налоговых доходов, зависящему от возрастания благосостояния населения.

Проведение политики дифференциации акцизных ставок на производимую продукцию в зависимости от объемов продаж, освобождение от акцизов экспортируемых товаров, приостановление действия или понижение акцизов на новые виды производимой продукции, осуществляемые в это же время, – все это свидетельствует о первых шагах реализации в отечественной налоговой политике регулирующей и стимулирующей функций налогообложения.

Система прямых (реальных) налогов в Российской Империи, несмотря на их, относительно небольшую долю в общих доходах бюджета, в значительной степени способствовала реализации стабилизирующей и социальной функций налоговой политики. На средства от сборов промыслового налога финансировалась дея-

тельность российских учреждений технического образования и научно-технические исследования в сфере промышленности, поддержание международных научных контактов. На средства от сборов поземельного и подомового налога осуществлялись мероприятия по благоустройству городов, дорожному строительству, землеустройству.

В начале XX века в правительственных кругах Российской Империи рассматривался вопрос о введении прогрессивного подоходного налога. В 1907 г. Государственная Дума Российского государства впервые обсуждала проект введения прямого подоходного налога. Прогнозируемое снижение доли косвенного обложения позволило бы говорить о развитии прогрессивного характера российской налоговой политики, социальной ориентации изменений в распределении налогового бремени. Однако, начало первой мировой войны оборвало прогрессивные тенденции в развитии финансовой системы России и в значительной степени нивелировало ее многофункциональный характер.

Огромный рост финансовых потребностей и обесценение денег в годы Первой мировой войны значительно снизили реальное значение налогов. С национализацией кредитных и промышленных предприятий, ликвидацией частной собственности на землю, значительным сокращением частной торговли круг объектов, подлежащих налогообложению, все больше сужался.

Политика всеобщих национализации и конфискаций, запрещение в конце 1918 г. частной торговли и переход к карточной системе распределения продуктов питания и личного потребления через единый заготовительный и распределительный государственный аппарат – Компрод (декрет СНК от 21 ноября 1918 г.) – привели к фактическому отмиранию и прямых налогов, и акцизов, и пошлин. Отношение Советской власти в целом к налоговой системе в 1919-1920 гг. определялось такими словосочетаниями, как «бесмысленность денежных налогов», «помеха делу естественного отмирания денег и денежного оборота». В связи с предполагавшейся отменой денежного обращения и внедрением натурального хозяйства 3 февраля 1921 г. был издан декрет об отмене всех денежных налогов и сборов, а 9 февраля 1921 г. налоговый аппарат был распущен.

В середине 1921 г. с началом реализации новой экономической политики появилась необходимость возврата к еще недавно

отмененной налоговой системе. Разрешив предприятиям реализовывать часть, а крестьянству всю свою продукцию на рынке и позволив всем гражданам открыто заниматься торговлей, государство заявило о необходимости создания механизма обложения дополнительных источников дохода. Восстановление налоговой системы началось с восстановлением 26 июля 1921 г. промыслового налога и акцизов на спирт, табачные изделия, папиросную бумагу и спички.

Налоговая политика РФ, а затем СССР должна была реализовать две цели: финансовую – максимизировать налоговые сборы для формирования финансовой базы подъема разрушенной войнами экономики; социально-политическую – ослабить материальные позиции буржуазии в городе и деревне, переложить на обеспеченные слои общества максимальную тяжесть налогообложения, а параллельно – минимизировать налоговые взносы пролетариата, беднейшего крестьянства, наемных рабочих.

Фискальная функция в период 1922-1928 гг. была реализована успешно в значительной степени за счет расширения сферы косвенного и, прежде всего, акцизного обложения. Усиление налогового давления в зависимости от величины доходов и капитала, принадлежащего налогоплательщику дела, решала в большей степени политические, чем экономические задачи. В сфере поимущественного обложения промышленного производства тяжесть налога прогрессивно возрастала по мере роста размеров капитала. В итоге, всякое слияние капиталов, способствующее созданию эффективных, конкурентоспособных производств приводило к многократному росту обложения. Аналогично система прогрессивного возрастания сельхозналога в зависимости от количества пашни и скота приводила к сдерживанию процесса производственного накопления в сельском хозяйстве, дроблению крестьянских хозяйств, а часто и просто к свертыванию объемов сельскохозяйственного производства.

Тяжесть налогообложения падала на те доходы, которые служили источником накопления в земледелии (доходы крупных и средних хозяйств), и не затрагивали потребления. В сфере промышленного производства роль предприятий как самостоятельного товаропроизводителя быстро снижалась. В середине 20-х годов инстанции государственного аппарата (наркоматы, главки, синдикаты) свободно распоряжались не только прибылью трестов, но и их

капиталами и производимой ими продукцией, директивно вмешивались во внутреннюю жизнь хозрасчетных предприятий. Вслед за экономической практикой шло и законодательство. В целом система прямых налогов ориентирована на практически полное изъятие личных доходов граждан, получаемых сверх прожиточного минимума; – в сфере налогообложения государственных предприятий налоговая система в течение 20-х годов постепенно сдавала свои позиции в качестве системы экономических методов управления производством, уступая место прямому административному регулированию.

В 1930 г. началось осуществление налоговой реформы, коренным образом изменившей систему взимания налогов на территории СССР. Это было связано с тем, что действовавшая в 20-е годы система налогообложения практически полностью выполнила стоявшие перед ней политические задачи: был ликвидирован частный сектор в промышленности и торговле, а его доля в сельском хозяйстве оставалась минимальной. Соответственно утратила свое значение вся сложная система прямого налогообложения частного сектора, направленная на свертывание процессов капиталистического накопления и изъятие капитализированных доходов. Фундаментальные изменения происходили и внутри государственного сектора. В соответствии с постановлением ЦК ВКП (б) от 5 декабря 1929 г. прекратили свое существование хозрасчетные тресты. Сверхцентрализация управления в лице «хозрасчетных» объединений сделала излишней сложную налоговую систему взаимоотношений промышленности и торговли с бюджетом.

Основные направления налоговой реформы 1930 г. сводились к следующему.

Во-первых, акцизная система налогообложения, промысловый налог и ряд других налогов были сведены в единый налог с оборота, Введение налога с оборота означало введение нового синтетического налога взамен значительного числа статей доходной части бюджета, или, если говорить строго, – введение нового механизма формирования доходной части бюджета.

Во-вторых, налоги, уплачиваемые государственными предприятиями, консолидировались в единый платеж – отчисления от прибыли, и этот платеж отождествлялся, сливался с ведомственным распределением прибыли, то есть фактически переставал быть налогом. Первоначально этот единый платеж пытались упорядочить,

установив общую норму отчислений – 81 % от прибыли. Однако скоро выяснилось, что централизованное распределение прибыли по своей природе качественно отлично от налогообложения и поддается реальному нормированию.

Одновременно в ходе реформы 1930 г. исчезли такие важнейшие формы налогообложения, как рента с городских земель и гербовый сбор с внутрихозяйственных операций. Сложившаяся в тот период налоговая система включала в себя помимо налога с оборота и налога на доходы предприятия также сельскохозяйственный налог и налог с единоличных хозяйств, имевших лошадей, подоходный налог и целевой сбор на нужды хозяйственного и культурно-бытового строительства. Наряду с этим существовала система местных налогов и сборов, перестроенная в соответствии с новыми политическими и экономическими задачами, стоявшими перед государством.

В основе серии налоговых реформации 30-х годов лежал поиск действенных экономических механизмов, способных обеспечить централизованное регулирование экономики, форсировать процесс ускорения государственных накоплений на реализацию планов индустриализации промышленности, усилить контроль за хозяйственной и финансовой деятельностью предприятий.

В 30-е годы в СССР налоговая система фактически перестает функционировать как самостоятельный экономический институт и трансформируется в один из элементов механизма централизованного планового регулирования экономики. Значение регулирующей функции постепенно снижается, а преобладающей в налоговой политике становится реализация фискальной функции в форме изъятия запланированной части доходов у государственных предприятий и населения с целью их последующего перераспределения через систему централизованного планового регулирования социалистической экономики.

В течение четырех послевоенных десятилетий система налоговых платежей в СССР продолжала развиваться под преобладающим влиянием государственного монополизма в сфере распределительных отношений. Основными налоговыми платежами являлись:

– налоги с населения – подоходный налог, сельскохозяйственный налог, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан;

– налоги с предприятий – налог с оборота и платежи из прибыли с государственных предприятий, подоходный налог с предприятий и хозяйственных органов кооперативных и общественных организаций.

В целом происходило последовательное упрощение системы налогов, налоговые платежи все более теряли характер многофункционального экономического инструмента и трансформировались в нормативные отчисления. Неоднократно поднимался вопрос об отмене налоговой системы как таковой. Такое направление развития налоговой системы объясняется следующим:

1. В послевоенный период, начиная с 60-х годов, система подоходного налогообложения граждан в значительной степени утратила свою роль в качестве инструмента изъятия доходов, обеспечивающих рост капиталистического накопления. Ее роль в обеспечении принципа уравнительности в объемах доходов у различных категорий населения также постоянно сокращалась и к 60-м годам практически не была востребована. Таким образом, система подоходного налогообложения полностью утратила возможность выполнять регулирующую функцию.

2. Развитие системы общественных фондов потребления монополизировало функцию обеспечения социальной стабильности в обществе, а подоходный налог ее практически полностью утратил.

3. Фискальная значимость подоходного обложения постоянно сокращалась и была сведена к минимуму. Ее заменила централизованная система нормирования оплаты труда, а через механизм отчислений от прибыли и из фонда оплаты труда осуществлялось практически доналоговое изъятие части заработной платы.

В течение послевоенного периода налоговая система СССР развивалась в качестве одного из инструментов механизма централизованного регулирования плановой экономики. Ее основной задачей стало привлечение в бюджет в запланированных объемах финансовых поступлений в виде отчислений от доходов хозяйственной деятельности государственных, кооперативных, общественных организаций и населения. Формы осуществления налоговых сборов в бюджет соответствовали общей схеме перераспределения ресурсов в условиях централизованного регулирования экономики, базирующейся преимущественно на государственной собственности на средства производства.

В этих условиях в СССР налоговые поступления в бюджет в максимальной степени складывались из вычетов от прибыли государственных предприятий и за счет централизованного механизма определения структуры розничных цен в стране. Основную часть этих поступлений составляли отчисления от прибыли и налог с оборота, исчисленный как разница между оптовой и розничной ценой и взимаемый преимущественно в отраслях, производящих товары народного потребления. Доходы, получаемые бюджетом от населения в виде налога на заработную плату и подоходного налога, были весьма незначительны. Их совокупный объем уступал даже доходам бюджета в форме поступлений от таможенных и государственных пошлин.

К началу 90-х годов XX в. основной задачей советской налоговой системы было отчуждение части дохода каждого индивида или предприятия в пользу государства, то есть реализация фискальной функции. Присущие мировой налоговой практике и в определенной степени, применяемые ранее в инструментарии российской налоговой политики регулирующая, стимулирующая и социальная функции были полностью замещены механизмом централизованного планирования, государственного снабжения и государственного социального обеспечения. Сами же налоги приобрели форму плановых отчислений. Отечественная система налогообложения представляла собой комплекс налоговых платежей, существенно отличавшийся от общих направлений развития мировой налоговой практики.

В 80-е годы в большинстве стран мира и прежде всего в странах с развитой рыночной экономикой сформировалась единая концептуальная и методологическая основа построения налоговых систем, активизировались принципы унификации начисления основных видов налогов. Многофункциональная направленность налоговых систем, использование их в качестве инструментов стимулирования инвестиционной активности, обеспечения социальной стабильности в обществе, снятия негативных экологических последствий производственной деятельности требовали усложнения структуры налоговых систем и методов налоговых расчетов. В СССР же доходы бюджета по-прежнему формировались за счет трех основных групп налоговых отчислений: налога с оборота, отчислений от прибыли и налогов с населения. В целом происходило последовательное упрощение системы налогов, налоговые платежи

все более теряли характер многофункционального экономического инструмента и трансформировались в нормативные отчисления.

Заинтересованность предприятий в максимизации прибыли отсутствовала. Следствием этого были низкая эффективность производства, нерациональный расход товарно-материальных ценностей, рост себестоимости продукции. Отсутствие собственных средств у предприятий серьезно сдерживало их развитие. Изнашивались основные производственные фонды, устаревала технология, замедлялись темпы прироста производительности труда, падала фондоотдача, а в конечном счете снижалась прибыль. Все в большей мере проявлялись иждивенческие настроения, поскольку предприятиям средства на финансирование капитальных вложений следовало не заработать, а получить из бюджета, которому ранее был отдан весь остаток свободной прибыли. Фонд оплаты труда строго регламентировался и почти не зависел от полученной прибыли. Таким образом, система налоговых отношений фактически стимулировала экстенсивные методы ведения хозяйства. Вследствие этого качество продукции отечественной промышленности существенно отставало от зарубежных аналогов, что делало ее неконкурентоспособной не только на внешнем, но и на внутреннем рынке. Нарастало отставание от развитых стран в области технологических процессов.

Закон СССР о налогах с предприятий, объединений и организаций (июнь 1990 г.) повысил роль налога с оборота в централизованном перераспределении доходов (прибыли). Установление ставок налога с оборота к облагаемому обороту или в твердых суммах с единицы товаров (продукции), а также условия их введений остались прерогативой союзных органов управления. Высокие ставки налога с оборота и сам метод налогообложения товарного оборота ставили серьезные барьеры на пути насыщения рынка. Повышение ставок налогообложения потребительской продукции приводило к сокращению облагаемой базы. По существу при этом блокировался выход производителя на реальный платежеспособный спрос потребителя. Эта тенденция закрепилась в осуществлении налоговой политики и в последующие годы, что существенно затормозило переход к развитию рыночных отношений.

Механизм взимания налога с оборота создавал также ситуацию материальной необеспеченности поступающих в бюджет в форме налога с оборота денежных ресурсов. Источником уплаты

налога на практике являлся преимущественно кредит банка, который составлял более половины оборотных средств предприятий. Его доля в оборотных средствах торговых и сбытовых организаций была еще выше. В результате происходило косвенное кредитование бюджета. Сложившийся порядок уплаты налога независимо от того, произошла или нет фактическая реализация товара, способствовал развитию индифферентности предприятий в отношении интересов потребителя, не давал им возможности своевременно реагировать на изменение спроса.

Доходы, получаемые бюджетом от населения, имели существенно меньшее значение. Так к концу 80-х – началу 90-х годов база доходов бюджета от населения не имела перспектив развития, а база доходов от хозяйственной деятельности государства имела тенденцию к сокращению.

Кардинальные преобразования в экономике России на рубеже 80–90-х годов, интеграция постсоциалистической системы в единый мировой хозяйственный комплекс потребовали создания новой налоговой системы. Вопросы о принципах налогообложения в начале 90-х решаются на основе Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы». Отдельные изменения в налоговую политику были внесены Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с субъектами Российской Федерации с 1994 г.». Этим Указом был осуществлен переход от принципа единства налоговой политики к налоговой децентрализации. В 1991 г. была образована самостоятельная Государственная налоговая служба Российской Федерации (ранее она была в составе Министерства финансов).

Налоговый кодекс РФ – первый опыт кодификации налогового законодательства в Российской Федерации. Цель кодификации состоит в том, чтобы систематизировать и законодательно закрепить органичность, взаимосвязанность и взаимозависимость правовых норм, устранив произвол в их понимании и применении.

Действующая ныне налоговая система России по своей структуре и принципам построения в основном отражает общераспространенные в мировой практике налоговые системы. Перечень применяемых видов налогов практически соответствует общепринятому в современной рыночной экономике и в значительной части на-

бору налогов и сборов, применявшихся в нашей практике ранее. Общепринятые принципы налогообложения учитывались при формировании новой налоговой системы России, адекватной рыночным преобразованиям, происходящим в стране.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***2. Понятие налогов и сборов. Элементы налогообложения***

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В настоящее время налоговое законодательство состоит из:

1) законодательства о налогах и сборах (Налоговый кодекс РФ, федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом РФ, законы и иные нормативные акты законодательных (представительных) органов субъектов РФ; нормативные акты представительных органов местного самоуправления);

2) нормативно-правовых актов органов государственного управления;

3) нормативно-правовых актов органов исполнительной власти РФ и субъектов РФ.

Введением налога и сбора является принятие соответствующего нормативного правового акта, подробно устанавливающего порядок, условия и процедуру взимания того или иного налога и сбора в бюджет, что может проходить на федеральном, региональном и местном уровнях. При введении налога должны быть определены существенные элементы налоговых обязательств.

Налоговым законодательством определено, что любой налог считается установленным, если установлены все его элементы. Элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называют существенными элементами закона о налоге. Перечислим элементы налогов, являющихся основой для построения налоговых формул:

1. Субъект налогообложения (налогоплательщик) – организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги и сборы.

2. Объект налогообложения – 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.

3. Масштаб налога и единица налогообложения. Масштаб налога – установленная законом характеристика предмета налогообложения, выраженная каким-либо физическим параметром или предметом измерения (крепость напитков, мощность двигателя, объем двигателя). Единица налога – условная единица принятого масштаба, которая используется для количественного выражения налоговой базы (градус, кубический сантиметр, баррель, р.). Масштаб налога и единицы налогообложения устанавливаются законодательно.

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

5. Налоговый и отчетный период. Налоговым периодом является 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, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

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

7. Налоговые льготы – преимущество, предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками

сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

8. Порядок и способы исчисления налога. Порядок исчисления налога состоит в том, что налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Исчисление налога может осуществляться по некумулятивной системе, когда обложение налоговой базы предусматривается по частям (налог на прибыль организаций, НДС), или по кумулятивной системе, когда налог исчисляется нарастающим итогом с начала периода (налог на доходы физических лиц, налог на имущество организаций).

9. Способы и сроки уплаты налога. Существуют три основных способа уплаты налога: уплата налога по декларации; уплата налога у источника дохода (налогоплательщик получает часть дохода за вычетом исчисленного и удержанного налога); кадастровый способ уплаты налога (налог взимается исходя из средней доходности объекта налогообложения). В зависимости от сроков выделяют налоги срочные и периодически-календарные. Со срочностью налоговых платежей увязано понятие «недоимки» – сумма налога, не внесенного в бюджет по истечении установленных сроков уплаты.

10. Порядок уплаты налога – это нормативно-установленные способы внесения налога в соответствующий бюджет (фонд). Порядок уплаты налога предполагает решение следующих вопросов: направление платежа (в бюджет или внебюджетный фонд); средства уплаты налога (в рублях или валюте); механизм платежа (в безналичном или наличном порядке); особенности контроля за уплатой налога.

Чтобы исчислить налог, необходимо применить соответствующую налоговую формулу с учетом всех десяти основных элементов. Применение техники налогообложения в бухгалтерском учете основывается прежде всего на своевременном установлении наличия каждого элемента налога, его идентификации и регистрации (табл. 1).

Таблица 1 – Вариантный подход к элементам налогов

Наименование элемента налога	Варианты характеристик элемента
Субъект налогообложения (налогоплательщик)	1. Резидент или нерезидент 2. Организационно-правовая форма 3. Вид деятельности 4. Финансовые показатели.

Налоговая база	Момент возникновения налогового обязательства: 1. По налогу на прибыль: «по отгрузке» или «по оплате» 2. По НДС: «по отгрузке» или «по оплате»
Ставка налога и метод налогообложения	По страховым взносам: 1. Применение регрессивной шкалы. 2. Неприменение регрессивной шкалы.
Налоговые льготы	Налогоплательщик может использовать или не использовать льготы
Порядок и способы исчисления налога	Характеристики определены однозначно и вариантов не имеют
Способы и сроки уплаты налога	
Порядок уплаты налога	
Предмет и объект налогообложения	
Масштаб налога и единица налогообложения	
Налоговый и отчетный период	

Весь процесс исчисления налогов можно разделить на этапы в соответствии с поэлементной структурой.

1. Исследование хозяйствующего субъекта на наличие признаков субъекта налогообложения. На данном этапе происходит определение особенностей исчисления и уплаты налогов и сборов налогоплательщиком исходя из его постоянного местопребывания (резидентства) в РФ, организационно-правовой формы, вида хозяйственной деятельности, величины финансовых показателей за определенный период. Задачами бухгалтерии являются:

1) изучение деятельности организации, определение присущих этой деятельности особенностей, влияющих на налоговый статус;

2) анализ возможных вариантов законных способов оптимизации налогообложения путем выбора тех или иных характеристик субъекта налогообложения;

3) своевременная постановка на учет в налоговом органе.

2. Исследование предмета и объекта налогообложения. Задачей бухгалтерии на данном этапе является своевременная регистрация фактов возникновения объектов путём составления соответствующего первичного документа с полным и достоверным отражением в нем информации об этом объекте.

3. Определение масштаба налога и единицы налогообложения. Задача бухгалтерии в данном случае состоит в том, чтобы правильно измерить масштаб налога по всем имеющимся объектам налогообложения.

4. Определение налоговой базы. Задачами бухгалтерии при формировании налогооблагаемых баз по налогам будут:

1) сбор информации в количественном выражении о налогооблагаемых показателях путём своевременной регистрации и составления первичного документа, накопления данных и их систематизации.

2) выбор оптимального метода определения даты возникновения налогового обязательства с учётом особенностей деятельности;

3) правильное соотнесение налоговой базы и налогового периода.

5. Определение налогового и отчётного периодов. Задачами бухгалтерии при определении налогового и отчётного периодов являются строгое определение налогового и отчётного периода по каждому налогу и обеспечение своевременного формирования налогового обязательства в строго установленные сроки. В целях организации эффективного контроля за соблюдением отчётного и налогового периодов по всем уплачиваемым налогам необходимо составление графика документооборота, назначение ответственных лиц, соблюдение установленных графиком сроков.

6. Определение ставки налога и метода налогообложения. Задачи бухгалтерии при определении ставок и метода налогообложения следующие:

1) верное определение соотношения налоговой базы и налоговой ставки;

2) обеспечение отдельного аналитического учёта для формирования налоговых баз по разным ставкам.

7. Определение налоговых льгот. Задачи бухгалтерии на этапе определения льгот:

1) правильное применение возможных льготных режимов и расчет суммы льгот;

2) анализ разновидности льгот с целью своевременного и правильного их применения и отражения в бухгалтерском учёте.

8. Определение порядка и способа исчисления налога. В связи с установленным порядком и способом исчисления каждого налога, бухгалтерии предприятия необходимо решить следующие задачи:

1) применение некумулятивного способа в строгом соответствии с установленным налоговым законодательством порядком;

2) при кумулятивном способе обеспечение «привязки» налоговых обязательств к каждому отчётному периоду для правильного исчисления авансовых платежей внутри налогового периода;

3) своевременное исполнение обязанностей налогоплательщика и налогового агента.

9. Определение способа и срока уплаты налога. Задачами бухгалтерии при определении способа и срока уплаты налога являются:

1) определение способов и сроков уплаты по каждому налогу.

2) разработка платёжного календаря и бюджета денежных потоков для обеспечения своевременности уплаты налоговых платежей и недопущения возникновения недоимок

10. Определение порядка уплаты налога. Задачи, стоящие перед бухгалтерией предприятия по обеспечению порядка уплаты налогов следующие:

1) правильное установление направления платежа с разбивкой по соответствующим уровням бюджета;

2) правильное оформление платёжных документов, с целью избежания ошибок с направлением платежа;

3) своевременный контроль полноты поступления платежей в бюджет, проведение сверки расчётов с налоговым органом.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***3. Классификация налогов и сборов в Российской Федерации***

I. По уровням бюджета:

1. Федеральные – налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации (налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, страховые взносы, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина).

2. Региональные – налоги и сборы, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации (налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог).

3. Местные – налоги и сборы, которые установлены НК РФ и

нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований (земельный налог, налог на имущество физических лиц).

## II. В зависимости от плательщика:

1. Налоги с организаций – обязательные платежи, взыскиваемые только с налогоплательщиков-организаций (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на игорный бизнес и др.).

2. Налоги с физических лиц – обязательные платежи, взимаемые с граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства в определенных законом случаях (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц и др.).

3. Общие налоги для физических лиц и организаций – обязательные платежи, уплачиваемые всеми категориями налогоплательщиков независимо от их организационно-правового статуса. Наличие общих налогов обусловлено тем, что их взимание главным образом определено наличием какого-либо объекта в собственности лица (земельный налог, водный налог и др.).

## III. В зависимости от формы обложения:

1. Прямые (подходно-имущественные) – налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником. Прямые налоги подразделяются на:

– личные – налоги, уплачиваемые налогоплательщиком за счет и в зависимости от полученного дохода (прибыли) и учитывающие финансовую состоятельность плательщика (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций и др.);

– реальные – налоги, уплачиваемые с имущества, в основе которых лежит не реальный, а предполагаемый средний доход, получение которого только ожидается. Ставки реальных налогов рассчитываются, как правило, по результатам деятельности нескольких одинаковых категорий налогоплательщиков (налог на вмененный доход, земельный налог и др.);

2. Косвенные (на потребление) – налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ. Они определяются размером потребления, включаются в виде надбавки к цене товара (акцизы, налог на добавленную стоимость и др.). При косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара (работ, услуг), являющийся как бы посредником между государст-

венной казной и потребителем товара (работ, услуг). Реальным же плательщиком налога является потребитель;

IV. В зависимости от канала поступления:

1. Государственные налоги – полностью зачисляемые в государственные бюджеты.

2. Местные налоги – полностью зачисляемые в муниципальные бюджеты.

3. Пропорциональные налоги – распределяемые между бюджетами различных уровней по определенным квотам.

4. Внебюджетные налоги – поступающие в определенные внебюджетные фонды.

V. В зависимости от характера использования:

1. Налоги общего значения – используемые на общие цели, без конкретных мероприятий или затрат, на которые они расходуются. Таковыми являются большинство налогов, взимаемых в Российской Федерации;

2. Целевые налоги – зачисляемые в целевые внебюджетные фонды или выделяемые в бюджете отдельной строкой и предназначенные для финансирования конкретно определенных мероприятий (земельный налог);

VI. В зависимости от периодичности взимания:

1. Разовые налоги – уплачиваемые один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий (государственная пошлина);

2. Регулярные налоги – взимаемые систематически, через определенные промежутки времени и в течение всего периода владения или деятельности плательщика налог на доходы физических лиц, налог на имущество организаций и др.).

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***4. Налоговый контроль. Виды налоговых проверок***

Налоговый контроль – это деятельность фискальных органов за соблюдением организациями или предпринимателями, а также налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Существует несколько видов налогового контроля: предварительный, текущий, последующий. Они различаются по временному критерию. Выбор конкретного вида зависит от уровня развития на-

логовой системы и общей организации контроля. В России в настоящее время преобладает последующий налоговый контроль. Широкое применение именно этого вида контроля вызвано недостаточным уровнем информатизации налоговых органов, правовым нигилизмом налогоплательщиков и одновременно недостаточной работой с ними.

Одной из самостоятельных форм налогового контроля является налоговая проверка. Проверки бывают камеральные и выездные.

Камеральная проверка – это проверка документов, представленных организацией в налоговую инспекцию. Такая проверка проводится непосредственно в самой инспекции, без выезда на предприятие.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа по местонахождению фирмы. Если у налогоплательщика нет возможности предоставить помещение для выездной налоговой проверки, такая ревизия может проходить в налоговой инспекции.

Камеральная проверка не может проводиться в случае, если налогоплательщик не представил в налоговый орган налоговую декларацию, если же камеральная проверка будет проведена при указанных обстоятельствах, то вынесенное по ее итогам решение подлежит отмене. Камеральная проверка проводится должностным лицом налоговой инспекции в рамках исполнения им своих должностных обязанностей. Специального решения руководителя налоговой инспекции для проведения камеральной проверки не требуется. Срок такой проверки составляет 3 месяца, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит та налоговая инспекция, в ведении которой находится организация или предприниматель. В ряде случаев выездная проверка возможна по решению руководства вышестоящего налогового органа (например, при проведении им контрольной проверки).

В отношении крупнейших налогоплательщиков решение о проведении выездной налоговой проверки принимает налоговая инспекция, которая ставила организацию на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки разрабатывается и утверждается федеральным органом исполнительной

власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, который не превышает 3 календарных лет. При этом отсчет ведется от того года, в котором вынесено решение о проведении проверки. Исключение составляют случаи представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации.

По результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

Акт налоговой проверки и другие, прилагаемые к нему материалы, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. Решение по ним должно быть принято в течение 10 дней. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на 1 месяц.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решения двух видов:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***5. Налоговые правонарушения, их виды***

Обязательными признаками налогового правонарушения являются:

- 1) виновность – субъективная сторона правонарушения, от-

ношение лица к совершаемому им деянию;

2) противоправность – нарушение нормы законодательства о порядке исчисления, уплаты налогов, исполнения обязанности по уплате налогов, постановки на налоговый учет и отчетности, представления информации в налоговые органы, удержания и перечисления сумм налогов;

3) деяние – это активное поведение, либо бездействие;

4) виновное лицо;

5) ответственность, закрепленная в Налоговом кодексе РФ.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за налоговое правонарушение, являются:

1) совершение правонарушения вследствие:

– тяжелых личных обстоятельств (например, тяжелое заболевание);

– семейных обстоятельств (тяжелая болезнь супруга, требующая значительных расходов на лечение; плохое материальное положение семьи; гибель членов семьи);

2) совершение налогового правонарушения под влиянием (или в силу):

– угрозы (в словесной форме, в виде совершения каких-то действий, причинения вреда не только интересам, имуществу, нематериальным благам (жизни, здоровью, чести и т.п.) самого налогоплательщика, но и членов его семьи, его близких, сотрудников возглавляемой им организации, подрыва деловой репутации);

– принуждения (насилие, истязание, побои, причинение острой боли, иные физические и нравственные страдания, массированное воздействие на сознание лица, в том числе и путем гипноза);

– материальной зависимости (налоговое правонарушение по указанию лица, которое предоставляет жилище, средства производства, энергию, сырье, полуфабрикаты);

– служебной зависимости (давление лица, в служебной зависимости от которого находится налогоплательщик (налоговый агент)).

Отягчающее ответственность обстоятельство – это совершение налогового правонарушения лицом, которое ранее уже привлекалось к ответственности за аналогичное правонарушение.

Лицо, совершившее налоговое правонарушение, не может быть привлечено к ответственности, если истекли 3 года со дня совершения данного правонарушения (определяется в зависимости от

вида налогового правонарушения) или со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это налоговое правонарушение.

Виды ответственности за нарушение налогового законодательства

1. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе – штраф в размере 10 тыс. р.

2. Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке – штраф в размере 5 тыс. р.

3. Непредставление налоговой декларации – штраф в размере 5 % неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 тыс. р.

4. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета, а также систематическое, как минимум 2 раза в течение календарного года, несвоевременное и неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности хозяйственных операций):

– в течение одного налогового периода – штраф 10 тыс. р.;

– в течение более одного налогового периода – штраф 30 тыс. р.;

– если оно повлекло занижение налоговой базы – штраф в размере 20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. р.

5. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) – штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора) за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия).

6. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов – штраф в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

7. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля – штраф в размере 200 р. за каждый непредставленный документ.

8. Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля – штраф в размере 1 тыс. р.

9. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний – штраф в размере 3 тыс. р.

10. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки – штраф в размере 500 р.

11. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода – штраф в размере 5 тыс. р.

12. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу – штраф в размере 5 тыс. р.

13. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса – штраф в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***Вопросы для самоконтроля освоения темы 1***

1. Как взаимосвязаны изменение государственного устройства и налоговая система?

2. Назовите основные этапы развития финансовой системы, укажите их взаимосвязь с развитием налогообложения.

3. С каким этапом развития общества связывают возникновение налоговой системы?

4. Почему налоги являются необходимым условием существования государства?

5. Какова экономическая сущность налогов?

6. Между какими субъектами возникают налоговые отношения?

7. Дайте определение налога и сбора.

8. Назовите общие и отличительные черты, присущие налогу и сбору.

9. Раскройте роль налогов в формировании доходной части бюджета государства.

10. За счет каких источников формируются федеральный, региональный и местный бюджеты?

11. Какие функции присущи налогам?

12. Как проявляется на практике фискальная функция налогов?

13. От каких факторов зависит значение фискальной функции?
14. Раскройте содержание экономической функции налога.
15. Назовите элементы налогообложения.
16. Объясните необходимость установления элементов налога.
17. Каково содержание понятий «налогоплательщик» и «налоговый агент»?
18. Какие физические и юридические лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения?
19. Сформулируйте определение понятия «реализация товаров, работ, услуг».
20. Каково определение понятия «объекты налогообложения»?
21. Что такое облагаемая база и единица налогообложения?
22. Как определяется понятие «налоговая ставка»?
23. Что понимается под налоговым и отчетным периодами?
24. Может ли быть изменен срок уплаты налога или сбора региональным законодательством?
25. Какие существуют способы уплаты налогов?
26. Что представляет собой отсрочка или рассрочка по уплате налога?
27. Каково определение понятия «налоговый кредит»?
28. По каким видам налогов может быть предоставлен инвестиционный налоговый кредит?
29. Назовите классические принципы налогообложения. Дайте их характеристику.
30. Какие принципы налогообложения учитывались при разработке налоговой системы Российской Федерации?
31. Как рассчитывается налоговое бремя?
32. Назовите методы налогообложения.
33. В чем заключается метод прогрессивного налогообложения?
34. Какой из методов налогообложения является наиболее справедливым?

[Вернуться к началу темы](#)

## *Задания для самоконтроля освоения темы 1*

1. Платежи по земельному налогу решено направлять в бюджет муниципальных образований. Какая функция налога использована?

2. Государственная политика направлена на увеличение налоговых поступлений в бюджет, вследствие чего была уменьшена ставка налога на доходы физических лиц с 15 до 13 %. Посредством какой функции государство проводит свою политику? Объясните схему увеличения налоговых поступлений в бюджет.

3. Рассчитайте налоговое бремя налогоплательщика исходя из следующих данных: объем произведенной продукции – 4500 тыс. р., прибыль организации – 320 тыс. р., фонд оплаты труда – 540 тыс. р., сумма налоговых платежей – 720 тыс. р.

4. Исчислите сумму налога, которую должно уплатить юридическое лицо. Доход юридического лица равен 1200 тыс. р., данные по ставкам налога приведены в таблице. Сделайте вывод, какой из методов налогообложения наиболее предпочтителен для налогоплательщика.

Доход, р.	Простая поразрядная прогрессия	Относительная поразрядная прогрессия, %	Сложная поразрядная прогрессия, %
0-200000	20000	2	3
200001-400000	25000	4	5
400001-600000	30000	7	8
600001-800000	35000	10	12
Свыше 800000	40000	12	15

5. Исчислите сумму налога, которую должно уплатить юридическое лицо. Доход юридического лица равен 1000 тыс. р. Ставка налога по пропорциональному методу равна 10 %. Ставки налога для других методов налогообложения приведены в таблице. Сделайте вывод, какой из методов налогообложения наиболее предпочтителен для юридического лица.

Доход, р.	Простая поразрядная прогрессия	Относительная поразрядная прогрессия, %	Сложная поразрядная прогрессия, %
0-200000	15000	2	3
200001-400000	20000	3	5
400001-600000	25000	5	8
600001-800000	30000	7	12
Свыше 800000	35000	10	15

6. Рассчитайте налоговое бремя налогоплательщика исходя из следующих данных бухгалтерского учета: объем произведенной

продукции – 10700 тыс. р.; остаточная стоимость основных средств – 4500 тыс. р.; сумма начисленных налоговых платежей – 720 тыс. р.; фонд оплаты труда – 420 тыс. р.; сумма уплаченных налоговых платежей – 650 тыс. р.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## **Тема 2. Налог на добавленную стоимость**

*Содержание темы:*

1. *Экономическая сущность НДС и его роль в формировании доходной части бюджета*
2. [Плательщики НДС](#)
3. [Операции, признающиеся объектом налогообложения по НДС](#)
4. [Операции, не подлежащие обложению НДС](#)
5. [Налоговая база при исчислении НДС](#)
6. [Ставки НДС, их дифференциация и порядок применения](#)
7. [Льготы по НДС](#)
8. [Налоговый период по НДС. Порядок исчисления и сроки уплаты налога в бюджет](#)

[Вопросы для самоконтроля освоения темы 2](#)

[Задания для самоконтроля освоения темы 2](#)

### **1. Экономическая сущность НДС и его роль в формировании доходной части бюджета**

Налог на добавленную стоимость (НДС) сегодня является одним из наиболее значимым и трудным для понимания и уплаты налогом. Именно по этому налогу возникает много споров между налогоплательщиками и налоговыми органами. При уплате НДС налогоплательщики часто допускают ошибки и неточности, что приводит к налоговым санкциям.

НДС относится к косвенным налогам – это налоги на товары (работы, услуги), устанавливаемые в виде надбавки к цене. Он включается в цену продаваемых товаров (работ, услуг), имущественных прав и, соответственно, увеличивает эту цену. Сегодня в

России косвенные налоги составляют значительный источник доходов бюджета. Их популярность объясняется еще и тем, что эти налоги достаточно легко собирать, если предприниматели не переведут свою деятельность в теневой сектор экономики. Таким образом, бремя уплаты НДС фактически ложится не на поставщиков (исполнителей), а на конечных покупателей (заказчиков).

НДС определен как форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, которая создается на всех стадиях производства и определяется как разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Порядок взимания НДС регулируется главой 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ.

Налоговый кодекс РФ устанавливает обязанность предъявлять НДС как для налогоплательщиков, так и для налоговых агентов. В качестве налогоплательщика организация должна предъявить НДС контрагенту, если она:

- реализует на территории РФ товары (работы, услуги) или передаете имущественные права;

- получила суммы оплаты (в том числе частичной) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, реализуемых на территории РФ.

Как налоговый агент организация предъявляет НДС, если она продает имущество, которое конфисковано или реализуется по решению суда (за исключением реализации имущества (имущественных прав) должников, признанных банкротами), или в качестве посредника с участием в расчетах реализует товары (работы, услуги, имущественные права) иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***2. Плательщики НДС***

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются российские и иностранные организации, индивидуальные предприниматели и лица, перемещающие товары через таможенную границу Таможенного союза. Условно всех налогоплательщиков НДС можно разделить на две группы:

- 1) налогоплательщики «внутреннего» НДС, то есть НДС, уп-

лачиваемого при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ;

2) налогоплательщики «ввозного» НДС, то есть НДС, уплачиваемого на таможне при ввозе товаров на территорию РФ.

Если НДС на таможне платят все организации и предприниматели, то НДС по операциям внутри РФ платит только часть организаций и предпринимателей. Вот перечень организаций и предпринимателей, которые не обязаны платить налог по операциям внутри РФ. Это организации и предприниматели:

- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- применяющие упрощенную систему налогообложения;
- применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (в отношении деятельности, переведенной на ЕНВД);
- применяющие патентную систему налогообложения (в отношении деятельности, переведенной на ПСН);
- освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ;
- организации, освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145.1 НК РФ (участники проекта «Сколково»).

Из приведенного правила есть исключения. В частности, указанные лица (организации и предприниматели) обязаны заплатить НДС, если выставят покупателям счета-фактуры с выделенной суммой налога. Все изложенное можно представить в виде табл.2.

Таблица 2 – Виды плательщиков НДС

Налогоплательщики	Обязанность по уплате «внутреннего» НДС	Обязанность по уплате «ввозного» НДС
Организации и предприниматели, применяющие ОСН	+	+
Организации и предприниматели, применяющие специальные режимы налогообложения в виде УСН, ЕНВД, ЕСХН, ПСН	-	+
Организации и предприниматели, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС	-	+

Налоговый кодекс РФ предусматривает освобождение от обязанностей плательщика НДС в следующих случаях:

1) освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей, если их выручка от реализации не превышает определенный лимит (ст. 145 НК РФ);

2) освобождение организаций, получивших статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре Сколково» (ст. 145.1 НК РФ).

Кроме того, некоторые иностранные лица вообще не признаются плательщиками НДС. Такое исключение введено в связи с организацией и предстоящим проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи.

Освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС – это право:

- 1) не платить НДС по операциям на внутреннем российском рынке в течение 12 календарных месяцев;
- 2) не представлять декларации по НДС в налоговую инспекцию.

Освобождение от уплаты НДС не распространяется на операции по ввозу товаров в РФ и не освобождает от обязанностей налогового агента по НДС.

От обязанностей налогоплательщика НДС могут быть освобождены организации и предприниматели с небольшими оборотами по реализации. Общая сумма их выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не должна превысить 2 млн. р. без учета НДС. В сумме выручки не учитываются выручка, полученную по деятельности, которая облагается ЕНВД, суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), указанные в ст. 162 НК РФ (санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение партнерами договоров, предусматривающих переход права собственности на товары), суммы оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг и доход от игорного бизнеса.

О своем намерении не платить НДС организация должна уведомить налоговую инспекцию по месту учета не позднее 20-го числа месяца начала использования освобождения от обязанностей налогоплательщика. В налоговую инспекцию должны быть представлены следующие документы, из которых должны быть видна сумма выручки за три месяца, предшествующие месяцу освобождения:

- уведомление об использовании права на освобождение;
- справка о выручке либо копии баланса и отчета о финансовых результатах;

- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей);
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Все указанные документы разрешено представить как лично, так и заказным письмом по почте (в последнем случае днем их представления будет считаться только 6 рабочий день со дня отправления заказного письма).

[Вернуться к началу темы](#)

### ***3. Операции, признающиеся объектом обложения по НДС***

Перечень операций, которые являются объектами налогообложения по НДС, приведен в ст. 146 НК РФ.

1. Реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории РФ.

- передача на возмездной и безвозмездной основе права собственности на товар;

- передача на возмездной и безвозмездной основе результатов выполненных работ одним лицом для другого лица;

- возмездное и безвозмездное оказание услуг одним лицом другому лицу;

- продажа предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации;

- передача имущественных прав.

Доказательством осуществления реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав являются документы, которые свидетельствуют о совершении хозяйственных операций (договоры, акты, счета, платежные документы).

2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, если расходы на приобретение этих товаров (работ, услуг) не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

3. Выполнение СМР для собственного потребления. К строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления (хозяйственным способом), относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, а также работы, выполненные подрядными организациями по собственному-

му строительству

4. Ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (искусственные острова, установки, сооружения), то есть совершение действий, связанных с пересечением таможенной границы, в результате которых товары прибыли на таможенную территорию Таможенного союза, до их выпуска таможенными органами.

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***4. Операции, не подлежащие обложению НДС***

Отдельные хозяйственные операции по реализации (передаче) товаров (работ, услуг) не образуют объекта налогообложения по НДС.

1. Операции, которые не признаются реализацией:

– обращение российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики): безвозмездная передача юридическим лицом денежных средств в собственность физического лица, предоставление грантов, операции по выдаче и возврату сумм займов (без учета процентов) в денежной форме;

– передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации;

– передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

– передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

– передача имущества и имущественных прав по концессионному соглашению;

– передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликви-

дируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками, если стоимость имущества, которое передается участнику при его выходе из общества, превышает стоимость его первоначального вклада;

– передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

– передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

– изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ

– передача имущества участникам хозяйственного общества или товарищества при распределении имущества и имущественных прав ликвидируемой организации, которая является иностранным организатором XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи или маркетинговым партнером Международного олимпийского комитета (при этом создание и ликвидация такой организации должны осуществляться в период с 5 июля 2007 г. по 31 декабря 2016 г.).

2. Передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению).

3. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

4. Выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключи-

тельных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством.

5. Выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета.

6. Оказание услуг по предоставлению права проезда транспортных средств по платным автомобильным дорогам общего пользования федерального значения (платным участкам таких дорог). При этом такие услуги должны осуществляться согласно договору доверительного управления, учредителем которого является Российская Федерация.

7. Передача на безвозмездной основе, оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственными и муниципальными учреждениями, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

8. Операции по реализации земельных участков (долей в них):

– реализация арестованных земельных участков, являющихся предметом залога;

– выбытие у налогоплательщика земельных участков в связи с их изъятием для государственных нужд.

9. Передача имущественных прав организации ее правопреемнику.

10. Передача денежных средств или недвижимого имущества некоммерческим организациям на формирование или пополнение целевого капитала.

11. Передача недвижимого имущества в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае. Для применения освобождения возврат такого имущества, переданного на пополнение целевого капитала, должен быть предусмотрен договором пожертвования или законом.

12. Реализация российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Такая реализация должна быть согласована с иностранными

организаторами игр и производится в рамках соглашения, которое заключили Международный олимпийский комитет с Олимпийским комитетом России и г. Сочи на проведение XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г.

13. Оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование государственного (муниципального) имущества.

14. Выполнение работ (оказание услуг) в рамках дополнительных мероприятий, которые реализуются по решениям Правительства РФ в целях снижения напряженности на рынке труда субъектов РФ:

- при получении субсидий на создание (открытие) собственного дела, а также в целях создания дополнительных рабочих мест;
- при проведении опережающего профессионального обучения работников, находящихся под угрозой увольнения;
- при выполнении общественных и временных работ по договорам, заключенным с центром занятости.

15. Реализация (передача) на территории РФ государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными или муниципальными предприятиями (учреждениями) и составляющего государственную или муниципальную казну.

Согласно ст. 147 НК РФ местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, если товар находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под юрисдикцией РФ, и не отгружается и не транспортируется; товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (искусственные острова, установки и сооружения).

Согласно положениям ст. 148 НК РФ место реализации работ (услуг) в зависимости от их вида может определяться:

- по месту деятельности лица, которое эти работы (услуги) выполняет (оказывает). Местом реализации работ (услуг) является место деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги). При отсутствии государственной регистрации место осуществления деятельности определяется на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны)

через это постоянное представительство), места жительства индивидуального предпринимателя.

– по месту нахождения имущества, в отношении которого работы (услуги) выполняются (оказываются). По месту нахождения имущества определяется место реализации работ (услуг), связанных непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ; работ (услуг), связанных непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории РФ.

– по месту выполнения (оказания) работ (услуг). Место реализации услуг в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта определяется по месту их фактического оказания. Если такие услуги оказаны на территории РФ, то местом их реализации является территория РФ. Если эти услуги оказаны за пределами территории РФ, то местом их реализации территория РФ не признается.

– по месту нахождения покупателя этих работ (услуг). Место реализации ряда работ (услуг) определяется по месту осуществления деятельности покупателя этих работ (услуг). При отсутствии государственной регистрации место нахождения покупателя определяется на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения ее постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица.

– по месту нахождения пункта отправления (назначения). Местом реализации признается РФ, если российские организации или предприниматели оказывают услуги по перевозке и (или) транспортировке, при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ.

Кроме того, установлены особенности определения места реализации в отношении:

– услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории РФ – местом реализации услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории РФ признается РФ в

случае, если услуги оказываются российскими компаниями.

– работ (услуг), осуществляемых на участках недр, расположенных на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ, в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья – если работы (услуги) выполняются (оказываются) в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья, местом реализации признается территория РФ независимо от того, кем они выполняются (оказываются).

[Вернуться к началу темы](#)

## **5. *Налоговая база при исчислении НДС***

Налог в большинстве случаев исчисляется исходя из стоимости реализуемых товаров (работ, услуг). Для некоторых операций НК РФ установил особый порядок определения налоговой базы.

**Общие правила определения налоговой базы по НДС**

1. Если ставка НДС одна, то налоговая база общая. Следует суммарно определять налоговую базу по хозяйственным операциям, которые осуществили на внутреннем рынке и которые облагаются по одной ставке

2. Если ставки НДС разные, то и налоговые базы разные. Следует отдельно определять налоговые базы по каждому виду товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых облагаются по разным ставкам

3. Выручка – это денежные и натуральные поступления в счет оплаты. Иными словами, сумма выручки и есть налоговая база. Перечень ситуаций, когда сумма полученных денежных средств увеличивает налоговую базу продавца

1. Увеличивают налоговую базу по НДС денежные суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

2. Увеличивают налоговую базу по НДС денежные суммы в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту. Указанные денежные суммы в виде процента только тогда подлежат налогообложению, когда их размер пре-

вышает размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования, действовавшими в периодах, за которые производится такой расчет.

По общему правилу налоговая база определяется на наиболее раннюю из двух дат:

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

2) на день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Иными словами, при получении предоплаты (аванс) от покупателя, налоговая база определяется и НДС начисляется на день получения этой предоплаты (аванса). В бухгалтерском учете сумма начисленного НДС отражается по кредиту счета 68 в корреспонденции с дебетом счета 62, субсчет 62-НДС, или 76, субсчет 76-НДС.

Для некоторых операций, которые предусмотрены ст. 167 НК РФ, дата определения налоговой базы оговорена особо (табл. 3).

Таблица 3 – Момент определения налоговой базы отдельных видов операций

Хозяйственная операция	Момент определения налоговой базы
Продажа товара, который не отгружается и не транспортируется (земельные участки, здания, квартиры и др.)	Наиболее ранняя из двух дат: день передачи права собственности на товар или день оплаты
Реализация товаров, переданных на хранение	День реализации складского свидетельства
Уступка новым кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)	День уступки или день прекращения обязательства
Передача имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места	День уступки (последующей уступки) требования
Реализация денежного требования, приобретенного у третьих лиц	День последующей уступки требования или день исполнения обязательства должником
Передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав	День передачи имущественных прав
Реализация товаров (работ, услуг), предусмотренных пп. 1, 2.1 – 2.8, 3, 3.1, 8, 9, 9.1, 12 п. 1 ст. 164 НК РФ	Последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. День отгрузки, если документы не собраны на 181-й календарный день считая с даты, указанной в п. 9 ст. 165 НК РФ. День завершения реорганизации, если 181-й календарный день совпадает с датой завершения реорганизации или наступает после указанной даты
Выполнение СМР для собственного потребления	Последнее число каждого налогового периода

Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	День передачи
Получение аванса изготовителем товаров (работ, услуг) с длительностью производственного цикла свыше 6 месяцев	День отгрузки, если налогоплательщик ведет раздельный учет, а товары (работы, услуги) предусмотрены соответствующим перечнем и имеется документ, подтверждающий длительность производственного цикла изготовления
Поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг, передача имущественных прав) в счет поступившего ранее аванса	День отгрузки или день передачи имущественных прав
Осуществление налоговыми агентами операций, которые указаны в п. п. 4 и 5 ст. 161 НК РФ	Наиболее ранняя из двух дат: день отгрузки или день получения аванса
Осуществление налоговым агентом операции, которая предусмотрена в п. 6 ст. 161 НК РФ	День отгрузки

[Вернуться к началу темы](#)

## ***6. Ставки НДС, их дифференциация и порядок применения***

В настоящее время действуют пять ставок налога на добавленную стоимость. Три ставки в размерах 0, 10 и 18 % – основные и две ставки 10/110 и 18/118 – расчетные

Перечень товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС по ставке 0 %, содержится в п. 1 ст. 164 НК РФ. Ставку 0 % при реализации таких товаров (работ, услуг) можно применить при представлении в налоговый орган подтверждающих документов, перечень которых содержится в ст. 165 НК РФ, вместе с разделом 4 налоговой декларации по НДС.

Ставка НДС в размере 0 % применяется при реализации:

- товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта;
- товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;

По ставке 0 % облагаются также работы (услуги), которые непосредственно связаны с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита.

Налогообложение по ставке НДС 10 % производится в следующих случаях:

1) при реализации продовольственных товаров, предусмотренных пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ и Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908.

2) при реализации товаров для детей, предусмотренных пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ и Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908;

3) при реализации периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, в соответствии с Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 23.01.2003 № 41;

4) при реализации медицинских товаров, предусмотренных пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ, согласно Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 № 688;

5) при реализации племенного скота и продукции племенного скотоводства;

6) при реализации услуг по передаче племенного скота и птицы во владение и пользование по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа.

Ставка НДС 18 % применяется во всех случаях, особо не оговоренных ст. 164 НК РФ.

Расчетные ставки определяются как процентное отношение основной налоговой ставки (10 или 18 %) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (10 или 18 %). Расчетные ставки применяются в следующих случаях:

1) при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 НК РФ;

2) при получении авансов в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;

3) при удержании налога налоговыми агентами;

4) при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ;

5) при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ;

6) при реализации автомобилей, которые приобретены для перепродажи у физических лиц, в соответствии с п. 5.1 ст. 154 НК РФ;

7) при передаче имущественных прав в соответствии с п. п. 2 – 4 ст. 155 НК РФ.

[Вернуться к началу темы](#)

## **7. Льготы по НДС**

Перечень льготных операций и особые условия, на которых льготы по этим операциям предоставляются, предусмотрены п. п.

1-3 ст. 149 НК РФ. Помимо этого положения ст. 149 НК РФ устанавливает также общие условия льготирования всех без исключения операций. При этом налогоплательщики не обязаны уведомлять налоговые органы о применении той или иной льготы или испрашивать подтверждение на право воспользоваться льготами

Общие правила, которые действуют при применении льгот по НДС

1. Лицензия. Если осуществляется льготлируемый вид деятельности, который по действующему законодательству подлежит лицензированию, то, чтобы применять льготу, необходимо получить соответствующую лицензию. В настоящее время порядок получения лицензий на большинство лицензируемых видов деятельности регулирует Федеральный закон от 04.05.2011 № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

2. Деятельность в собственных интересах. Льготы по НДС распространяются только на лиц, которые непосредственно реализуют товары, выполняют работы, оказывают услуги, перечисленные в ст. 149 НК РФ. То есть действуют в собственных интересах. Если предпринимательская деятельность осуществляется в интересах других лиц на основе договоров поручения, комиссии, агентских договоров, то оказываемые услуги облагаются налогом без применения льготы.

3. Раздельный учет. Если одновременно осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, то организация обязана вести раздельный учет таких операций. Методика ведения такого учета закрепляется в учетной политике организации.

Применение льгот по НДС в некоторых случаях может быть невыгодным. Одним из возможных неудобств является то, что сумма «входного» налога по товарам (работам, услугам), которые используются для льготлируемой деятельности, не может быть принята к вычету. Если организация сочтет применение определенной льготы, предусмотренной п. 3 ст. 149 НК РФ, экономически невыгодным для своей деятельности, то она вправе отказаться от ее использования в порядке. Отказ от использования льготы распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках льготлируемого вида деятельности, и не может действовать в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Отказ от льгот носит уведомительный характер. Для этого ор-

ганизации необходимо представить соответствующее заявление в налоговую инспекцию по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1 числа налогового периода, с которого он намерен отказаться от льготы. В заявлении необходимо указать перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых вы отказываетесь от использования льготы, налоговый период, начиная с которого он планирует отказаться от льготы, и срок, в течение которого он не будет пользоваться льготой (но не менее года).

[Вернуться к началу темы](#)

## 8. **Налоговый период по НДС. Порядок исчисления и сроки уплаты налога в бюджет**

Для всех налогоплательщиков установлен единый налоговый период – квартал (ст. 163 НК РФ). Это значит, что по общему правилу исчислять сумму НДС к уплате в бюджет налогоплательщики должны по итогам каждого квартала.

НДС, подлежащий уплате в бюджет (возмещению налоговыми органами), рассчитывается по данным аналитического учета к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». Порядок расчета представлен на рис.1.

68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

Дебет	Кредит
Сн (переплата НДС)	Сн (задолженность к погашению)
НДС к вычету Д 68 К 19	НДС предъявленный Д 90, 91 К 68
	НДС восстановленный Д 19, 91 К 68
$Ск = Сн + оборот по К - оборот по Д$	
Ск (НДС к возмещению)	Ск (НДС к уплате)

Рис.1. Схема определения сальдо расчетов по НДС

НДС к вычету – это входной НДС, отнесенный на уменьшение задолженности перед бюджетом.

Входной НДС – это тот налог, который предъявил поставщик товаров (работ, услуг), имущественных прав дополнительно к цене. Или же налог, уплаченный на таможне при ввозе товаров на территорию РФ, а также начисленный при выполнении СМР для собственных нужд, или уплаченный при выполнении обязанностей налогового агента. При наличии установленных законом оснований налогоплательщик может учесть в целях налогообложения входной НДС одним из следующих способов:

1. Принять к вычету (возмещению) суммы налога, которые:

– предъявили поставщики (исполнители, подрядчики) при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ;

– уплачены при ввозе товаров в Россию в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;

– уплачены при ввозе в Россию товаров, которые перемещаются через ее таможенную границу без таможенного оформления (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Для принятия к вычету входного НДС должны выполняются следующие условия:

1) Товары (работы, услуги), имущественные права приобретены вами для операций, облагаемых НДС.

2) Товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету).

3) Имеются надлежаще оформленный счет-фактура поставщика и соответствующие первичные документы.

2. Учесть в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав. В случаях, оговоренных п. 2 ст. 170 НК РФ, входной налог включается в стоимость товаров (работ, услуг) и затем в составе этой стоимости списывается на затраты, в том числе через амортизационные отчисления. Учесть входной НДС в стоимости приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав необходимо, если:

– указанные товары (работы, услуги) приобретены для использования в операциях, не облагаемых НДС;

– эти товары (работы, услуги) используются для операций, местом реализации которых не признается территория РФ.

– покупатель (заказчик) товаров (работ, услуг) не является плательщиком НДС, применяет специальные налоговые режимы в виде УСН, ЕНВД, ЕСХН, ПСНО либо освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика по ст. ст. 145, 145.1 НК РФ;

– эти товары (работы, услуги), имущественные права используются для операций, которые не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ, если иное не установлено гл. 21 НК РФ;

– товары (основные средства, нематериальные активы, имущественные права) были приобретены банком, учитывающим входной НДС по правилам п. 5 ст. 170 НК РФ, и реализуются им до

начала использования для осуществления банковских операций, для сдачи в аренду или до введения в эксплуатацию.

3. Отнести на затраты, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль (для банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, участников договора инвестиционного товарищества, ответственных за ведение налогового учета, при определении прибыли (убытка) от деятельности в рамках договора) (п. 5 ст. 170 НК РФ).

*НДС восстановленный* – это входной НДС, ранее принятый к вычету, но отмененный в случаях, установленных налоговым законодательством

В некоторых случаях принятый к вычету входной НДС налогоплательщику необходимо восстановить к уплате в бюджет. Перечень таких ситуаций установлен п. 3 ст. 170 НК РФ. В соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ налогоплательщик должен восстановить принятый к вычету входной НДС в следующих случаях:

1) при передаче имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

2) при передаче имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада по договору инвестиционного товарищества;

3) при передаче недвижимого имущества на пополнение целевого капитала некоммерческой организации в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.2006 № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Согласно пп. 3 п. 2, пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ следует восстановить суммы входного НДС, принятого к вычету, если приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права в дальнейшем используются:

1) для операций, осуществляемых в рамках специальных налоговых режимов в виде УСН и ЕНВД.

2) в деятельности, по которой получено освобождение согласно ст. ст. 145, 145.1 НК РФ.

Налогоплательщики, которые начинают использовать право на освобождение от уплаты НДС по правилам ст. 145 или ст. 145.1 НК РФ, должны восстановить налог в последнем налоговом перио-

де перед периодом отправки в налоговый орган Уведомления об использовании права на освобождение.

Помимо случаев, рассмотренных выше, налогоплательщик обязан восстановить НДС, если он в дальнейшем стал использовать товары (работы, услуги), имущественные права:

- 1) для операций, не облагаемых НДС;
- 2) для операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
- 3) для операций, которые не признаются объектом налогообложения по НДС в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

В случае уменьшения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе при уменьшении их цены (тарифа) и (или) количества (объема), возникает необходимость восстановить принятый к вычету НДС (пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ). В данном случае покупатель восстанавливает налог в том периоде, на который приходится самая ранняя из следующих дат:

- дата получения покупателем первичных документов на уменьшение стоимости приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), полученных имущественных прав;
- дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при уменьшении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

При этом восстановлению подлежит разница между суммами НДС, исчисленными до и после уменьшения стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав.

НДС, ранее принятый к вычету при приобретении товаров (работ, услуг), а также при ввозе товаров в РФ, подлежит восстановлению, если налогоплательщик получает из федерального бюджета субсидии на возмещение (пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ):

- затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг) с учетом налога;
- затрат по уплате налога при ввозе товаров в РФ и на иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Суммы входного НДС принимаются к вычету либо учитываются в стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) в той пропорции, в какой они используются для облагаемых и не облагаемых налогом операций. Пропорция, в которой НДС принима-

ется к вычету, определяется исходя из стоимости отгруженных в данном налоговом периоде товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), операции по реализации которых подлежат налогообложению, и общей стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), отгруженных (переданных) в данном налоговом периоде.

*НДС предъявленный* – это НДС, исчисленный с оборотов по реализации, облагаемых НДС и указанный в счете-фактуре, выдаваемом покупателю.

Исчисленный налог должен быть выделен отдельной строкой в расчетных и первичных учетных документах, а также в счетах-фактурах. Срок для предъявления НДС связан со сроком выставления счета-фактуры. В счете-фактуре продавец выделяет сумму налога, что свидетельствует о предъявлении покупателю НДС. Счет-фактура выставляется не позднее пяти календарных дней со дня наступления следующих событий:

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

*НДС к уплате* – это НДС, который должен быть перечислен организацией в бюджет по итогам налогового периода. Уплата НДС производится равными долями не позднее 20 числа каждого из трех месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором совершена сделка

*НДС к возмещению* – часть входного НДС, которая превышает сумму исчисленного НДС и ею не покрывается.

По общему правилу, если сумма налоговых вычетов превышает исчисленную сумму НДС (при необходимости увеличенную на суммы восстановленного налога), входной НДС подлежит возмещению. Такие ситуации, как правило, возникают:

- у организаций и предпринимателей, занимающихся экспортными операциями;
- организаций и предпринимателей, реализующих продукцию с применением ставки 10 % и при этом приобретающих товары (работы, услуги) с применением ставки 18 %;
- организаций и предпринимателей в случаях, когда в течение налогового периода объемы реализованных ими товаров (работ, ус-

луг) ниже объемов приобретенных товаров (работ, услуг). Иными словами, если у налогоплательщика большие затраты на приобретение сырья (товаров, работ, услуг) и не очень большие доходы от реализации, то входной налог, скорее всего, будет ему возмещен.

Возмещение налога проводится налоговым органом в порядке и сроки, установленные ст. 176 НК РФ. Подлежащая возмещению из бюджета сумма засчитывается в счет погашения недоимки, задолженности налогоплательщика по пеням и штрафам по НДС и иным федеральным налогам. Такой зачет инспекция проводит самостоятельно. Если недоимки (задолженности) нет, то по заявлению налогоплательщика эта сумма может быть зачтена в счет будущих платежей налогоплательщика по НДС и иным федеральным налогам либо возвращена на расчетный счет налогоплательщика (рис.2).

Получив налоговую декларацию, в которой сумма НДС предъявлена к возмещению, инспекция проводит ее камеральную проверку по общим правилам, установленным ст. ст. 88, 100, 101 НК РФ.

В отдельных случаях исчислить сумму НДС может налоговый орган, если налогоплательщик не ведет бухгалтерский учет или учет объектов налогообложения. В таких ситуациях налоговики исчисляют НДС расчетным путем на основании данных по аналогичным налогоплательщикам. В настоящее время ни Налоговый кодекс РФ, ни какой-либо иной документ не установили порядок выявления «аналогичных» налогоплательщиков и расчета сумм НДС. Поэтому налоговые органы будут рассчитывать сумму НДС в каждом конкретном случае по-разному, в зависимости от различных обстоятельств. Очень часто на практике при расчете суммы налога налоговики для определения размера выручки за основу берут банковские выписки о движении денежных средств по расчетному счету.

Организация признается налоговым агентом по НДС, если:

1) приобретает товары (работы, услуги), местом реализации которых является территория РФ, у иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах, если соблюдаются следующие условия:

– организация или предприниматель состоит на учете в налоговом органе РФ;

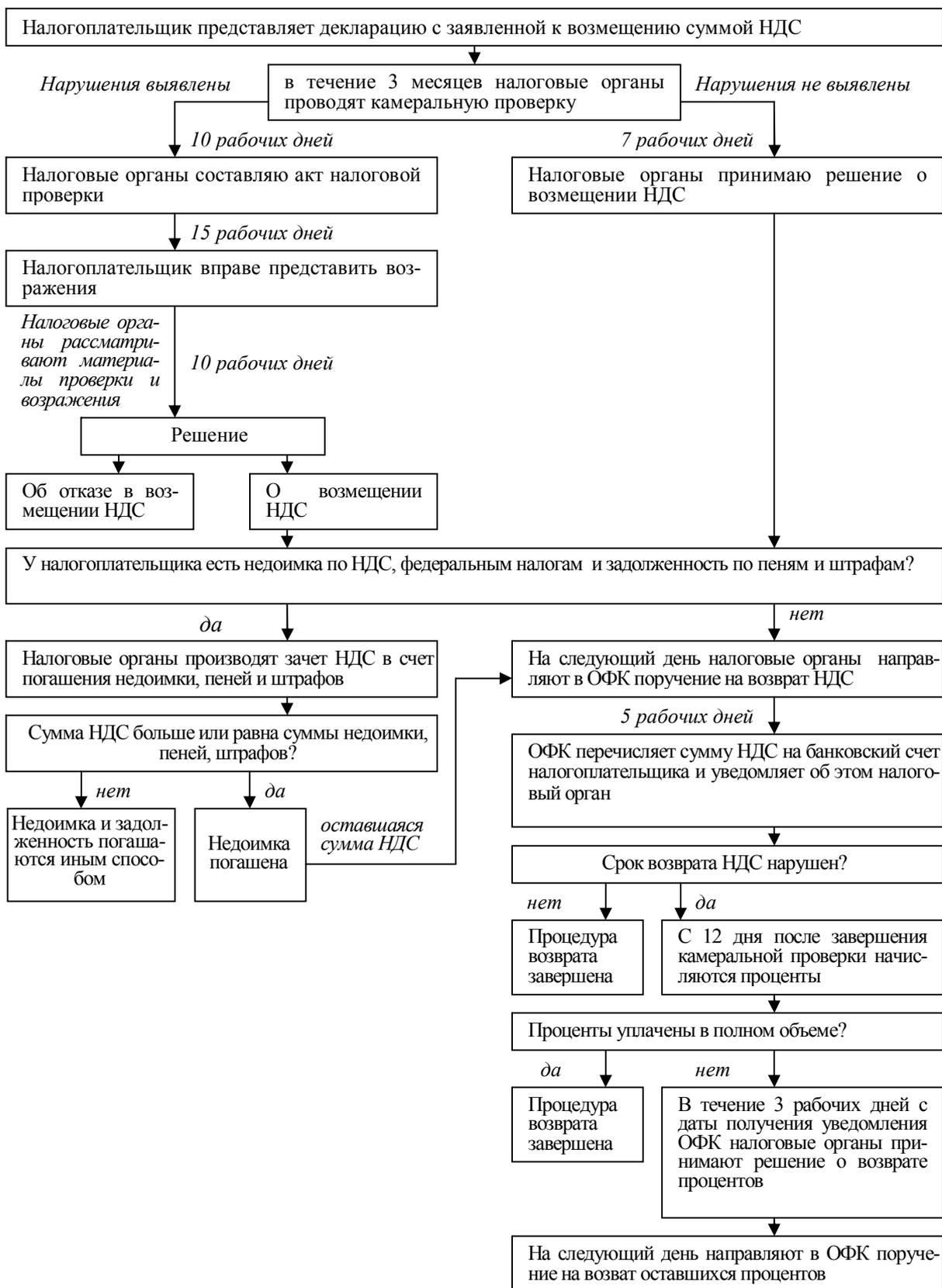


Рис.2. Порядок возврата НДС налоговыми органами  
 – местом реализации товаров (работ, услуг) у иностранцев является территория РФ;  
 – иностранное лицо не состоит на учете в налоговых органах РФ в качестве налогоплательщика;

– данная операция облагается НДС.

Рассчитывается налоговая база как сумма дохода иностранца от реализации товаров (работ, услуг) с учетом налога. При этом налоговая база увеличивается на суммы, связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Сумма НДС с доходов иностранного лица определится расчетным методом. Для этого нужно применить расчетную налоговую ставку 18/118 или 10/110. Сумму налога, удержанную у иностранца, налоговый агент должен перечислить в бюджет по месту своего нахождения в те же сроки, что установлены для уплаты НДС налогоплательщиками.

Особые сроки для перечисления удержанного НДС в бюджет установлены Налоговым кодексом РФ для тех случаев, когда у иностранца приобретаются работы или услуги. В таких ситуациях сумму налога нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу.

2) арендует, покупает (получает) федеральное имущество, имущество субъектов РФ и (или) муниципальное имущество у органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления либо арендует указанное имущество у казенных учреждений. Если цена договора включает сумму налога, то последняя определяется расчетным методом. Для этого нужно применить расчетную налоговую ставку 18/118. В случае если цена договора не включает НДС, налоговый агент должен доначислить сумму налога сверх цены договора, применив ставку 18 %, и уплатить ее в бюджет.

3) реализует скупленные ценности, клады, а также продает имущество, реализуемое по решению суда, конфискованное, бесхозяйное имущество или имущество, перешедшее государству по наследству. Налоговая база будет равна договорной стоимости данного имущества с учетом акцизов и без учета НДС, предъявленного покупателю. При удержании налога применяется ставка НДС в размере 18 %).

4) продает товары (имущественные права, работы, услуги) в качестве посредника на основе заключенных договоров с иностранной компанией при соблюдении следующих условий:

– она состоит на учете в налоговом органе РФ как организация или предприниматель.

– является посредником на основе договоров поручения, комиссии или агентирования с иностранной компанией;

– иностранная компания, которой принадлежит товар или имущественное право (которая выполняет работы, оказывает услуги), не состоит на учете в налоговых органах РФ в качестве налогоплательщика.

– местом реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) признается территория РФ;

– как посредник участвует в расчетах, то есть получает выручку от покупателя (заказчика) и перечисляет ее иностранной организации (или лицу, указанному иностранной организацией).

Налоговая база будет равна договорной стоимости этих товаров (работ, услуг, имущественных прав) с учетом акцизов и без НДС, предъявленного покупателю. При удержании налога нужно применить ставку НДС в размере 18 % или 10 %.

5) покупает имущество и (или) имущественные права должника, признанного банкротом, за исключением случаев, когда НДС не уплачивается либо уплачивается должником:

– имущество (имущественные права) должника приобретают физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями;

– покупателем является физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, но имущество приобретается им для целей, не связанных с предпринимательской деятельностью;

– должник не является плательщиком НДС;

– продается имущество, реализация которого не образует объекта налогообложения по НДС, либо реализация имущества освобождается от НДС.

Налоговую базу в данном случае составляет сумма дохода от реализации имущества или имущественных прав с учетом налога (то есть сумма, которую покупатель уплатил при приобретении имущества (имущественных прав)). При этом налоговую базу покупателю необходимо определять отдельно по каждой операции приобретения имущества (имущественных прав) должников.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***Вопросы для самоконтроля освоения темы 2***

1. Раскройте экономическую сущность НДС.
2. Какова роль НДС в формировании бюджета?
3. Кто признается плательщиком НДС?

4. Какие условия необходимо выполнить лицам, претендующим на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС?
5. Каковы объекты налогообложения по НДС?
6. Признается ли объектом налогообложения безвозмездная передача товаров другим лицам?
7. облагаются ли НДС авансовые платежи, полученные российскими организациями в счет предстоящего экспорта?
8. облагаются ли НДС вклады участников по договору простого товарищества?
9. Что является местом реализации товаров (работ, услуг)?
10. Признаются ли объектом налогообложения работы по грузоперевозкам транспортными организациями, осуществляемые за пределами территории России?
11. Назовите основные операции, не подлежащие налогообложению.
12. Какие товары (работы, услуги) освобождаются от НДС?
13. Каков основной порядок определения налоговой базы?
14. В чем заключается особенность исчисления НДС по операциям, осуществляемым финансово-кредитными учреждениями?
15. В каком порядке определяется налоговая база при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации?
16. Включаются ли в налогооблагаемый оборот займы организаций?
17. Какой период времени установлен НК РФ для НДС?
18. Какие ставки НДС действуют в настоящее время?
19. В каких случаях для исчисления НДС применяются ставки 10 / 110 и 18 / 118?
20. Как следует понимать налогообложение по налоговой ставке 0 %?
21. Изложите порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 %.
22. Каков порядок исчисления налога?
23. При каких условиях НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям (работам, услугам) относится к вычетам?
24. В чем специфика обложения НДС экспортных операций?
25. Какие документы должны быть представлены в налоговый орган для подтверждения реального экспорта?

26. На какие моменты определяется налоговая база при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) в целях налогообложения?

27. В каком порядке учитывается НДС по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным за счет бюджетных ассигнований?

28. Как учитывают НДС организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения?

29. Как рассчитываются налоговые вычеты при наличии облагаемых и не облагаемых НДС операций?

30. Как учитывается НДС, уплаченный на таможне по импортным товарам?

31. Какие реквизиты должны быть указаны в счете-фактуре?

32. Каков срок хранения книги покупок и книги продаж?

33. Каков порядок нумерации счетов-фактур?

34. В какой срок налогоплательщик обязан выставить покупателю счет-фактуру?

35. Могут ли суммы в счетах-фактурах быть выражены в иностранной валюте?

36. На основании каких документов производятся налоговые вычеты по НДС?

37. Каков порядок расчета НДС для налогового вычета в случае осуществления облагаемой и не облагаемой налогом деятельности?

38. Каковы сроки уплаты и представления деклараций по НДС налогоплательщиками?

39. Чем зачет НДС отличается от возврата?

40. Какие органы осуществляют возврат НДС налогоплательщику?

41. Какие счета бухгалтерского учета используются для отражения хозяйственных операций, связанных с НДС?

42. На каком счете бухгалтерского учета отражается задолженность перед бюджетом по НДС?

43. В чем сущность и назначение счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»?

[Вернуться к началу темы](#)

## *Задания для самоконтроля освоения темы 2*

1. Организация оптовой торговли закупила новогодние подарки у индивидуального предпринимателя на сумму 8000 р. (НДС не предусмотрен) и у фирмы (юридического лица) – на сумму 90000 р. (в том числе включая НДС 18 %). Торговая наценка составила 15 %. Новогодние подарки были реализованы полностью через собственный магазин розничной торговли площадью 200 м<sup>2</sup>. Необходимо определить сумму НДС, подлежащую уплате в отчетном периоде организацией.

2. Завод производит телевизоры. В отчетном периоде было реализовано 600 телевизоров по цене 2720 р. при себестоимости изготовления 1850 р. (в том числе НДС 18 %). Рыночная цена изделия в отчетном периоде составила 3100 р. (включая НДС). Кроме реализации продукции оптовому покупателю, завод 10 телевизоров передал подшефной школе, 30 телевизоров было передано по себестоимости в качестве натуральной оплаты труда сотрудникам. Завод также реализовал ранее приобретенные запчасти к телевизорам на сумму 15 млн р., стоимость закупки которых составляла 12 млн р. (в том числе НДС 18 %). Необходимо определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

3. В отчетном месяце организация произвела 840 единиц продукции при себестоимости изготовления 2060 р. (в том числе НДС 18 %). Из них 200 единиц были реализованы по цене 4600 р., 140 единиц – по цене 5350 р., 423 единицы обменяли по бартеру, и договорная цена единицы обмена составила 3100 р., 20 единиц передали безвозмездно (оценка стоимости продукции, указанная в акте приемки-передачи – 3500 р.), 57 единиц испортились из-за неправильного хранения и были проданы по сниженной цене 2300 р. Необходимо определить сумму НДС.

4. Организация получила от своего покупателя безвозмездно сырье на сумму 3000 р. Она уплатила штрафы за нарушение договоров на сумму 3000 р. и получила выручку в размере 5000 р. Необходимо определить сумму НДС.

5. Оптовая фирма приобрела товары в количестве 5 000 шт. по цене 200 р. (с учетом НДС) за 1 шт. и полностью реализовала их в отчетном периоде. Торговая надбавка составила 20,5 %. Необходимо определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет оптовой фирмой за отчетный месяц.

6. Организация реализовала товары на сумму 500000 р. (без учета НДС). Ставка НДС по реализации – 18 %. Кроме того, организация отгрузила по бартеру товаров еще на 90000 р. (без учета НДС). В этом же периоде организация отнесла на себестоимость 390000 р. (в том числе НДС 18 %), уплаченные поставщикам за сырье. Необходимо определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет организацией за отчетный месяц.

7. Иностранная фирма по договору с российской организацией, расположенной в г. Москве, предоставила последней консультационные услуги по вопросу финансовых инвестиций. Стоимость консультационных услуг определена в договоре в сумме 100000 р. и была оплачена российской компанией со своего расчетного счета. Необходимо определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, и указать налогоплательщика.

8. ЗАО «Календарь» заключило с департаментом государственного и муниципального имущества г. Москвы договор на аренду помещения. По условиям договора ежемесячная сумма арендной платы составляет 12000 р. (с учетом НДС). В декабре предшествующего аренде года ЗАО заплатило аренду целиком за весь следующий год. Необходимо определить сумму НДС за декабрь и сумму арендной платы, перечисленной департаменту государственного и муниципального имущества.

9. Выручка от реализации товаров (без учета НДС) оптовой торговой организации в октябре 2012 г. составила: а) по товарам, облагаемым по ставке 18 %, – 150000 р.; б) по товарам, облагаемым по ставке 10 %, – 135000 р. Покупная стоимость товаров (без НДС): а) по товарам, облагаемым по ставке 18 %, – 135000 р.; б) по товарам, облагаемым по ставке 10 %, – 87400 р. Услуги сторонних организаций, отнесенные на издержки обращения (в том числе НДС 18 %), составили 2000 р. Необходимо определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

10. В феврале текущего года организация построила и ввела в эксплуатацию производственный склад. Общая величина затрат на его строительство составила 1 млн. 200 тыс. р., в том числе: материалы – 600000 р. (в том числе НДС 18 %), заработная плата работников с учетом начисленных сумм единого социального налога – 400000 р., амортизация основных средств, использованных при строительстве, – 200000 р. Необходимо определить сумму НДС, подлежащую возмещению из бюджета.

11. Завод по производству хрустально-стеклянных изделий производит изделия из хрусталя, а также изделия художественных народных промыслов. Для производства тех и других изделий в январе была закуплена и израсходована краска на сумму 528000 р. В январе были приобретены и оплачены услуги комиссионера, реализующего хрустальные изделия, на сумму 285000 р. Стоимость реализованной продукции составила за январь 1 млн 500 тыс. р. При этом стоимость обычных хрустальных изделий составила 1 млн 200 тыс. р. (в том числе НДС 18 %) и стоимость изделий художественных промыслов – 300000 р. Необходимо определить сумму НДС, подлежащую уплате в отчетном периоде организацией.

12. Заготовительная организация принимает у населения грибы по цене 12 р. за 1 кг, которые затем реализует оптом магазинам. Реализуются грибы по 45 р. за 1 кг (с учетом НДС). Всего было приобретено у населения и реализовано юридическим лицам 2000 кг грибов. Необходимо определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

13. Выручка от реализации товаров (без учета НДС) оптовой торговой организации в сентябре 2012 г. составила: а) по товарам, облагаемым по ставке 18 %, – 180000 р.; б) по товарам, облагаемым по ставке 10 %, – 175 000 р. Покупная стоимость товаров (без НДС): а) по товарам, облагаемым по ставке 18%, – 150000 р.; б) по товарам, облагаемым по ставке 10 %, – 160 000 р. Услуги сторонних организаций, отнесенные на издержки обращения (в том числе НДС) – 8000 р. Необходимо определить сумму НДС, подлежащую перечислению в бюджет.

14. ООО «Бланки» заключило с департаментом государственного и муниципального имущества г. Москвы договор на аренду помещения. По условиям договора ежемесячная сумма арендной платы составляет 8000 р. с учетом НДС. В декабре предшествующего аренде года организация заплатила аренду целиком за весь следующий год. Необходимо определить сумму НДС за декабрь и сумму арендной платы, которую необходимо перечислить департаменту.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## Тема 3. Налог на прибыль организаций

Содержание темы:

1. [Плательщики налога](#)
2. [Объект налогообложения, его составные элементы](#)
3. [Необлагаемые доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли](#)
4. [Налоговая база](#)
5. [Учет расчетов по налогу на прибыль и порядок формирования налога на прибыль по данным бухгалтерского учета](#)
6. [Расчет налога на прибыль по данным налоговой декларации](#)
7. [Ставки налога, критерии их дифференциации, межбюджетное распределение ставок](#)
8. [Налоговый период по налогу на прибыль организаций](#)
9. [Порядок исчисления налога на прибыль организаций, сроки уплаты](#)

[Вопросы для самоконтроля освоения темы 3](#)

[Задания для самоконтроля освоения темы 3](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

### **1. Плательщики налога**

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации и иностранные организации, которые осуществляют деятельность в РФ через постоянное представительство и (или) получают доходы от источников в РФ.

Налоговый кодекс РФ предусматривает освобождение от обязанностей по уплате налога на прибыль для некоторых категорий организаций. В частности, не уплачивают налог на прибыль организации:

– применяющие специальные налоговые режимы (ЕСХН, УСН, ЕНВД) или являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес;

– участники проекта «Инновационный центр «Сколково» при соблюдении определенных условий. Такое право организация имеет в течение 10 лет со дня получения указанного статуса. Применять его можно с 1 числа месяца, следующего за месяцем получения статуса участника проекта «Сколково».

Также в связи с предстоящим проведением Олимпиады в г. Сочи отдельные иностранные организации не признаются налогоплательщиками в отношении ряда доходов.

1) в 2008-2016 гг. – иностранные организаторы XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением игр;

2) в 2010-2016 гг. – иностранные маркетинговые партнеры Международного олимпийского комитета в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением игр.

[Вернуться к началу темы](#)

## **2. Объект налогообложения, его составные элементы**

Для налога на прибыль объектом налогообложения признается прибыль, которую получила организация. По общему правилу прибыль представляет собой разницу между доходами и расходами организации. Если налогоплательщиком является иностранная организация, которая работает в России через постоянное представительство, то прибылью для нее будет разница между доходами этого представительства и его расходами. Если постоянного представительства у иностранной организации в России нет, то прибылью, с которой ей необходимо заплатить налог, будут являться доходы, которые она получила в России.

Таким образом, ответ на вопрос, что же такое прибыль для целей налогообложения, будет разным в зависимости от категории налогоплательщика, который этот вопрос задает (табл. 4).

Таблица 4 – Объект налогообложения по налогу на прибыль для различных категорий плательщиков

Налогоплательщики	Что такое прибыль для целей налогообложения
Российские организации	Доходы, уменьшенные на расходы
Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство	Доходы представительства, уменьшенные на расходы представительства
Иные иностранные организации	Доходы, полученные в РФ по перечню, установленному ст. 309 НК РФ

Для целей обложения налогом на прибыль под доходами понимаются общие поступления организации (в денежной и натуральной формах) без учета расходов, которые организация понесла. Величина дохода может быть определена на основании любых документов, так или иначе подтверждающих его получение. К таким документам относятся первичные учетные документы, документы

налогового учета и любые иные документы (гражданско-правовые договоры, отчет комиссионера (агента) перед комитентом (принципалом), расчетные документы, счет и др.)

Все доходы, которые получила организация, можно условно разделить на две группы:

1) доходы, которые учитываются при налогообложении прибыли;

2) доходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли.

При этом доходы, которые учитываются при налогообложении, подразделяются на доходы от реализации и внереализационные доходы.

К внереализационным доходам относятся все иные поступления, не являющиеся выручкой от реализации товаров (работ, услуг) или имущественных прав. Например, внереализационными доходами являются:

– полученные организацией дивиденды;

– штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения убытков или ущерба, признанные должником или подлежащие уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу;

– доходы от сдачи имущества в аренду (включая земельные участки), если они не относятся к доходам от реализации;

– проценты, полученные по договорам займа, кредита;

– безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права;

– доход, распределенный в пользу организации при ее участии в простом товариществе;

– кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами), которая была списана в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;

– стоимость излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

По общему правилу расход – это тот показатель, на который организация может уменьшить свой доход. Для того чтобы расходы можно было учесть, они должны соответствовать требованиям, которые установлены п. 1 ст. 252 НК РФ.

1) расходы должны быть обоснованны. Обоснованными рас-

ходами являются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Экономическая оправданность расходов является одним из основных источников споров с налоговыми органами на предмет появления необоснованной налоговой выгоды.

Под налоговой выгодой понимается любое уменьшение размера налоговой обязанности, которое может произойти вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета и т.п. Налоговая выгода может быть признана судом обоснованной либо необоснованной. Как необоснованная налоговая выгода может быть расценена, если хозяйственные операции учтены организацией не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или если они не были связаны с разумными экономическими причинами и иными целями делового характера, либо когда она получена вне реальной предпринимательской деятельности.

На обоснованность налоговой выгоды также влияет обоснованность расходов налогоплательщика. Так, если расходы экономически неоправданны и не направлены на ведение предпринимательской деятельности, то суд может установить наличие необоснованной налоговой выгоды.

2) расходы должны быть документально подтверждены. Статья 252 НК РФ разрешает подтверждать расходы любыми документами, которые оформлены в соответствии с законодательством РФ. В том числе документами, которые косвенно подтверждают произведенные расходы, например таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором. Если расходы произведены на территории иностранного государства, то для их подтверждения можно представить документы, которые действуют в этом государстве. Документы, составленные на иностранном языке, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Как правило, документов по одной расходной операции оформляется несколько, как минимум два: один, назовем его базовым, предусматривает основание расхода, а второй, платежный (расчетный), оформляет сам расход. Если у налогоплательщика есть в наличии только один документ, то, скорее всего, такие расходы налоговики признают документально не подтвержденными.

ми. Вот, например, какие документы требуют оформлять контролирующие органы для подтверждения некоторых расходов (табл. 5).

Таблица 5 – Порядок документального подтверждения расходов налогоплательщика.

Вид расхода	Перечень документов
Сотовая связь для работников	Договор с оператором сотовой связи; утвержденный руководителем перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи; приказ руководителя об установлении лимита расходов на связь; детализированные счета оператора связи
Содержание и эксплуатация служебных автомобилей	Путевые листы; авансовые отчеты подотчетных лиц; талоны на ГСМ, кассовые чеки; акты выполненных ремонтных работ и т.п.
Аренда недвижимости	Договор аренды; акт приемки-передачи арендованного имущества; документы, подтверждающие оплату арендных платежей
Аренда (лизинг) имущества	Договор аренды (лизинга); акт приема-передачи имущества; платежные (расчетные) документы
Командировочные расходы	Авансовый отчет; командировочное удостоверение (при командировках по РФ и в некоторые государства СНГ); документы о найме жилого помещения; транспортные документы и другие оправдательные документы
Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки	Договор на выполнение НИОКР; акт сдачи-приемки выполненных работ
Расходы на приобретение питьевой воды	Справка Госсанэпиднадзора о несоответствии водопроводной воды, поступающей в организацию, требованиям СанПиН 2.1.4.1074-01 и опасности использования ее в качестве питьевой; первичные документы на приобретение питьевой воды
Транспортные услуги	Товарно-транспортные накладные; путевые листы
Расходы на подготовку и переподготовку кадров на территории иностранного государства	Договор (контракт) на обучение; программа обучения; свидетельства или сертификаты, выдаваемые по завершении обучения
Расходы на аренду транспортного средства с экипажем	Договор аренды; акты приемки оказанных услуг; приказ руководителя организации о закреплении арендованных автомобилей за сотрудниками; заявки на использование арендованных автомобилей; копии путевых листов для определения маршрута движения и времени использования арендованных автомобилей
Расходы на возмещение работникам затрат по уплате процентов по займам на приобретение и строительство жилого помещения	Копия договора займа; копии квитанций об уплате работником процентов; документы, подтверждающие факт возмещения процентов работодателем; договор работника с работодателем на возмещение расходов по уплате процентов; копия документа, подтверждающего приобретение жилого помещения; трудовой или коллективный договор, содержащий условие о возмещении работнику процентов по займу (кредиту) на приобретение (строительство) жилого помещения

3) расходы должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода. Причем по правилам гл. 25 НК РФ расходы признаются и в отсутствие доходов. То есть для того, чтобы учесть расход, не нужно, чтобы одновременно был получен доход. Главное, чтобы расходы в принципе осуществлялись в рам-

ках деятельности, по которой предполагается получение дохода.

Так же, как и доходы, все расходы, которые понесла организация, подразделяются на две группы:

1) расходы, которые учитываются при налогообложении прибыли (ст. ст. 253-269 НК РФ);

2) расходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли (ст. 270 НК РФ).

Причем расходы можно учесть либо в полном объеме, либо в пределах установленных норм. Таким образом, расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, бывают нормируемыми и ненормируемыми.

Расходы, которые учитываются при налогообложении прибыли, делятся также на расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ), и внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ).

К расходам, связанным с производством и реализацией, относятся (п. 1 ст. 253 НК РФ):

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы.

Все расходы, которые связаны с производством и (или) реализацией, подразделяются по экономическим элементам:

1) материальные расходы. Перечень материальных расходов приведен в ст. 254 НК РФ и является открытым. Это значит, что в состав данных расходов могут быть отнесены любые иные затраты, отвечающие требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ, непосредственно связанные с технологическими особенностями производственного процесса. Так, например, материальными расходами являются затраты на сырье и (или) материалы, которые используются в производственном процессе, затраты на упаковку продукции, затраты на

приобретение инвентаря, спецодежды и другого неамортизируемого имущества, затраты на топливо, воду, электроэнергию, затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке, технологические потери при производстве и (или) транспортировке и другие расходы.

В составе материальных расходов нельзя учесть:

– стоимость МПЗ, которые передали в производство, но на конец месяца в производстве так и не использовали. Их стоимость равна стоимости, по которой они списывались в производство;

– стоимость возвратных отходов – оценить такие отходы возможно по пониженной цене исходных МПЗ, если эти отходы могут быть использованы в производстве продукции (работ, услуг), либо по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

Размер материальных расходов при списании сырья и материалов в производство (реализацию) определяется в соответствии с принятым в учетной политике организации методом оценки: по стоимости единицы запасов, по средней стоимости, по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО, отменяется с 1 января 2015 года).

2) расходы на оплату труда. К расходам на оплату труда относятся любые начисления в денежной или натуральной форме в пользу работников, если такие начисления предусмотрены законодательством РФ, трудовыми договорами (контрактами), коллективными договорами. Таким образом, перечень расходов, который установлен ст. 255 НК РФ, является открытым, поскольку организация может учесть по данной статье любые иные затраты, которые она прописала в трудовом или коллективном договоре.

3) суммы начисленной амортизации. Имущество, стоимость которого может погашаться через амортизацию, должно одновременно отвечать следующим признакам: имущество принадлежит организации на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ), используется для извлечения дохода, его первоначальная стоимость превышает 40000 р.; срок его полезного использования превышает 12 месяцев. По общему правилу амортизационные отчисления исчисляются и включаются в расходы ежемесячно. Их размер зависит:

– от стоимости амортизируемого имущества;

- срока его полезного использования;
- применяемого организацией метода начисления амортизации (линейного или нелинейного).

4) прочие расходы. К прочим расходам следует относить затраты организации, которые связаны с производственным процессом и реализацией, но не включены в состав расходов, поименованных в ст. ст. 254-259 НК РФ. Примерный перечень таких затрат установлен ст. 264 НК РФ. Прочими расходами, например, являются, арендные (лизинговые) платежи, расходы на командировки, расходы на юридические, консультационные, аудиторские услуги.

В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты организации, которые непосредственно не связаны с производственным процессом и (или) реализацией товаров (работ, услуг). Например, внереализационными расходами являются:

- проценты по долговым обязательствам любого вида с учетом положений ст. 269 НК РФ;

- проценты, уплачиваемые в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством РФ;

- расходы на ликвидацию основных средств, объектов незавершенного строительства и на списание нематериальных активов, при этом учитываются также суммы недоначисленной амортизации;

- судебные расходы и арбитражные сборы, причем судебные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль независимо от взыскания их с проигравшей стороны;

- расходы на услуги банков;

- расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок, при этом выплата такой премии (предоставление скидки) должна быть предусмотрена соответствующим договором купли-продажи.

Кроме того, к внереализационным расходам приравниваются также убытки, которые понесла организация. В числе таких убытков:

- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде;

- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

- недостача материальных ценностей в производстве и на

складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены;

– потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций.

Перечень внереализационных расходов (в том числе убытков), который установлен ст. 265 НК РФ, является открытым. Это означает, что учесть в составе внереализационных расходов возможно и те расходы, которые прямо не предусмотрены в данном перечне.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***3. Необлагаемые доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли***

К доходам, которые не учитываются при налогообложении, относятся доходы в виде:

– имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка;

– взносов в уставный капитал организации;

– имущества, которое получено по договорам кредита или займа. При этом не включается в доход выгода от экономии на процентах по договору беспроцентного займа либо займа, процентная ставка по которому ниже ставки рефинансирования Банка России;

– капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного (полученного в безвозмездное пользование) имущества, произведенных арендатором (ссудополучателем);

– других доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ.

Перечень расходов, которые не уменьшают полученные организацией доходы, установлен ст. 270 НК РФ. Этот перечень закрытый и расширительному толкованию не подлежит. Все поименованные в нем расходы ни при каких обстоятельствах не могут уменьшать доходы организации.

Некоторые расходы, предусмотренные гл. 25 НК РФ, могут быть приняты в уменьшение налогооблагаемой прибыли не в полном объеме, а в пределах ограничений (норм), которые установлены НК РФ. К таким расходам, например, относятся следующие (табл. 6).

Таблица 6 – Перечень нормируемых расходов для исчисления налога на прибыль

Вид расхода	В каком размере расход можно учесть
Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке МПЗ	В пределах норм естественной убыли, утвержденных Правительством РФ
Расходы по оплате стоимости проезда и стоимости провоза багажа работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членам его семьи	Стоимость проезда по фактическим расходам, но не выше тарифов, установленных для перевозок железнодорожным транспортом. Стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом. В случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте
Сумма взносов работодателей на накопительную часть трудовой пенсии работников	В размере, не превышающем 12 % от суммы расходов на оплату труда
Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату страховщиками медицинских расходов работников, а также затраты по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным с медицинскими организациями в пользу работников на срок не менее 1 года	В размере, не превышающем 6 % от суммы расходов на оплату труда всех работников организации, а не только застрахованных
Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица	В размере не более 15000 р. в год на каждого работника исходя из отношения общей суммы взносов по всем указанным договорам к количеству застрахованных работников
Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения	В размере, не превышающем 3 % от суммы расходов на оплату труда
Расходы на НИОКР в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР	В пределах 1,5 % доходов (валовой выручки) налогоплательщика
Суммы выплаченных подъемных	В пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 2.04.2003 № 187 (для работников бюджетной сферы), и, норм, предусмотренным в трудовом договоре (для остальных работников)
Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных автомобилей	В пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 8.02.2002 № 92
Расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов	В пределах норм, установленных Постановлениями Правительства РФ от 7.12.2001 № 861 и от 30.07.2009 № 628
Плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление	В пределах тарифов, установленных ст. 333.24 НК РФ, а также ст. 22.1 Основ законодательства РФ о нотариате (ВС РФ 11.02.1993 № 4462-1)
Представительские расходы	В размере, не превышающем 4 % от расходов на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период
Расходы на рекламу, указанные в абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ	В размере, не превышающем 1 % выручки от реализации
Затраты на аннулированные производственные заказы	В размере прямых затрат, определяемых в соответствии со ст. 318 и 319 НК РФ

Расходы в виде целевых отчислений от лотерей	В размере, предусмотренном Федеральным законом от 11.11.2003 № 138-ФЗ «О лотереях»
Сумма расходов на создание резерва по сомнительным долгам	Не более 10 % от выручки отчетного (налогового) периода (для банков – от суммы доходов, кроме доходов в виде восстановленных резервов)
Сумма расходов на создание резерва по гарантийному ремонту – для налогоплательщиков, ранее не осуществлявших реализацию товаров (работ) с условием гарантийного ремонта и обслуживания	В размере, не превышающем ожидаемых расходов, предусмотренных в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии
Проценты по рублевым долговым обязательствам	Размер процентов не должен отклоняться более чем на 20 % от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях, либо ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза (правило отменяется с 1 января 2015 года)
Проценты по валютным долговым обязательствам	Размер процентов не должен отклоняться более чем на 20 % от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях, либо ставки рефинансирования ЦБ РФ, умноженной на 15 % (правило отменяется с 1 января 2015 года)
Проценты по контролируемой задолженности	Размер процентов рассчитывается путем деления суммы процентов, начисленных организацией в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода (отношение величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности к величине собственного капитала, соответствующей доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, деленное на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, – на 12,5))
Убыток от реализации права требования долга до наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) – для налогоплательщиков, применяющих метод начисления	Размер расхода не может превышать сумму процентов, которую организация уплатила бы с учетом требований ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа по договору

С 1 января 2015 г. размер убытка от уступки права требования, которая была произведена третьему лицу до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа, будет рассчитываться по выбору налогоплательщика одним из следующих способов:

– исходя из максимальной ставки процента, установленной для соответствующего вида валюты по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализа-

цию товаров (работ, услуг);

– исходя из ставки процента, подтвержденной в соответствии с методами, установленными разд. V.1 НК РФ по указанному долговому обязательству.

Соответствующий порядок учета убытка должен быть закреплен в учетной политике налогоплательщика.

Суммы НДС, полученные от покупателей товаров (работ, услуг, имущественных прав) и перечисляемые в бюджет, в состав расходов по налогу на прибыль не включаются. Учесть при расчете налога на прибыль можно только входной НДС.

[Вернуться к началу темы](#)

#### **4. Налоговая база**

Даты, на которые расходы и доходы можно признать для целей налогообложения, определяются двумя различными методами: метод начисления и кассовый метод. При этом нельзя применять один метод для расходов, а другой – для доходов. Организация выбирает тот или иной метод самостоятельно. Выбранный метод нужно отразить в учетной политике и применять последовательно с начала налогового периода и до его окончания.

Основным условием для применения кассового метода служит величина выручки (без учета НДС). Ее средний размер за предыдущие четыре квартала не должен превышать 1 млн. р. за каждый квартал. На практике средний размер выручки определяется ежеквартально путем суммирования выручки за предыдущие четыре квартала и деления суммы на четыре. При этом берутся четыре квартала, следующие подряд. Не могут определять доходы и расходы по кассовому методу банки, компании с выручкой в среднем за предыдущие четыре квартала более 1 млн. р. за каждый квартал и участники договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества.

Если организация применяет метод начисления, то доходы она должна признать в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникли. При этом доходы признаются независимо от фактического поступления денежных средств, имущества или имущественных прав. Таким образом, при применении организацией метода начисления датой признания дохода от реализации является дата перехода права собственности на товары к покупателю, дата пере-

дачи результатов выполненных работ, оказанных услуг заказчику. Если связь между доходами и расходами по сделке не может быть определена четко или определяется косвенным путем, то такие доходы нужно распределять равномерно по отчетным (налоговым) периодам.

1. Доходы от реализации товаров – дата перехода права собственности к покупателю.

2. Доходы от реализации работ, услуг – дата передачи результатов выполненных работ, оказанных услуг заказчику.

3. Доходы от реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) – дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества, указанная в отчете (извещении) комиссионера (агента).

4. Доходы от реализации финансовым агентом требования – дата последующей уступки права должником требования.

Внереализационные доходы при методе начисления признаются в следующем порядке (табл. 7).

Таблица 7 – Дата признания внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль

Вид дохода	Дата признания
Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) и иные аналогичные доходы	Дата подписания акта приемки-передачи имущества (работ, услуг)
Доходы в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций, безвозмездно полученных денежных средств, сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов, иные аналогичные доходы	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу)
Доходы от сдачи имущества в аренду. Лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности. Иные аналогичные доходы	Одна из следующих дат: дата расчетов по договору; дата предъявления документов для расчетов; последний день отчетного (налогового) периода
Штрафы, пени, иные санкции за нарушение обязательств. Суммы возмещения убытков (ущерба)	Одна из следующих дат: дата признания должником сумм штрафных санкций; дата вступления в законную силу решения суда
Суммы восстановленных резервов и иные аналогичные доходы. Доход от участия в простом товариществе. Доход от доверительного управления имуществом. Иные аналогичные доходы	Последний день отчетного (налогового) периода
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	Дата выявления дохода (получения или обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода)
Доходы в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте; положительной переоценки стоимости драгоценных металлов	Одна из следующих дат: дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы; последнее число текущего месяца

Доходы от продажи (покупки) иностранной валюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Доходы в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества	Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества
Доходы в виде имущества, полученного в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования; средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности особо радиационно и ядерно опасных производств и объектов	Одна из следующих дат: дата, когда получатель имущества использовал имущество не по целевому назначению; дата нарушения условий, на которых предоставлялось соответствующее имущество
Доходы по договорам займа и иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период	Одна из следующих дат: дата на конец месяца; дата погашения долгового обязательства. В аналитическом учете такие доходы отражаются ежемесячно
Суммовая разница у налогоплательщика-продавца	Одна из следующих дат: дата погашения дебиторской задолженности; дата реализации (если получена предоплата)
Суммовая разница у налогоплательщика-покупателя	Одна из следующих дат: дата погашения кредиторской задолженности; дата приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав (в случае предоплаты)
Доходы в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 № 209-ФЗ	Отражаются в составе доходов пропорционально фактически осуществленным за счет субсидий расходам, 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 субсидий, разница в полном объеме отражается в доходах этого налогового периода. При приобретении за счет субсидий амортизируемого имущества доходы признаются по мере начисления амортизации

### Общие принципы признания расходов при методе начисления

1. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

2. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают, исходя из условий сделок. В случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно. Если из сделки неясно, к какому периоду относится расход, и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, организация вправе сама установить, в каком порядке будет распределять такие расходы.

3. В случае если условиями договора предусмотрено получе-

ние 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.

4. Расходы, которые не могут быть отнесены к конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Для целей налога на прибыль расходы на производство и реализацию делятся на прямые и косвенные. Законодатель предлагает следующий перечень прямых расходов.

– затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

– затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

– расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг. К ним также относятся расходы на обязательное пенсионное страхование по финансированию страховой и накопительной частей трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые начислены на указанные суммы расходов на оплату труда.

– суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных.

Косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода. Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ. Исключением являются случаи, когда деятельность организации связана с оказанием услуг.

Такие организации вправе всю сумму прямых затрат отчетного (налогового) периода относить на уменьшение доходов от производства и реализации данного периода. Если же организация наряду с выполнением работ занимается оказанием услуг, то она вправе часть прямых затрат, которая связана с оказанием услуг, в полном объеме относить на расходы отчетного (налогового) периода.

Порядок признания некоторых расходов, связанных с производством и реализацией

1. Расходы по приобретению сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги) – дата передачи в производство сырья и материалов.

2. Расходы торговых организаций по приобретению покупных товаров – дата реализации этих товаров.

3. Расходы, связанные с выполнением работ, услуг производственного характера – дата подписания акта приемки-передачи работ (услуг).

4. Амортизационные отчисления – ежемесячно. Если амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в производстве, организация относит к прямым расходам – по мере реализации продукции, работ, услуг.

5. Амортизационная премия – дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

6. Расходы на оплату труда – ежемесячно.

7. Расходы на ремонт основных средств – в отчетном периоде, в котором они были осуществлены.

8. Расходы по обязательному и добровольному страхованию негосударственному пенсионному обеспечению) – в том отчетном (налоговом) периоде, в котором перечислены денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. По договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, при оплате страхового взноса разовым платежом (в рассрочку) – равномерно в течение срока действия договора (периода, за который вносится платеж).

Порядок признания внереализационных расходов

1. Расходы в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей – дата начисления налогов (сборов).

2. Суммы отчислений в резервы – дата начисления суммы отчислений в резерв.

3. Расходы в виде сумм комиссионных сборов; оплаты сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги); арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество – одна из следующих дат: дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров; дата предъявления документов, служащих основанием для произведения расчетов; последнее число отчетного налогового периода).

4. Расходы в виде: выплаченных подъемных; компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов – дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы).

5. Расходы на командировки; на содержание служебного транспорта; представительские; иные подобные расходы – дата утверждения авансового отчета.

6. Расходы в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов – одна из следующих дат: дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы; последнее число текущего месяца.

7. Расходы, связанные с приобретением ценных бумаг – дата реализации или иного выбытия ценных бумаг, дата прекращения обязательств по их передаче зачетом встречных однородных требований.

8. Расходы, связанные с нарушением договорных или долговых обязательств, в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций; сумм возмещения убытков (ущерба) – одна из следующих дат: дата признания должником; дата вступления в законную силу решения суда.

9. Расходы от продажи (покупки) иностранной валюты – дата перехода права собственности на иностранную валюту.

10. Расходы в виде стоимости приобретения долей, паев – дата реализации.

11. Расходы по договорам займа и иным долговым обязательствам, (включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период – на одну из следующих дат: на конец месяца; на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

12. Расходы по приобретению переданного в лизинг имуще-

ства – В тех отчетных (налоговых) периодах, в которых в соответствии с условиями договора предусмотрены арендные (лизинговые) платежи.

13. Суммовая разница у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права.

14. Суммовая разница у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права.

15. Расходы по уплате взносов на обязательное социальное страхование – на дату начисления взносов.

#### Правила определения налоговой базы

1. Если ставки налога на прибыль одинаковые, то налоговая база общая.

2. Если ставки налога на прибыль разные, то и налоговые базы разные. Отдельно определяются налоговые базы по каждому виду хозяйственных операций, прибыль от которых облагается по иным ставкам, отличным от общей. Таким образом, по операциям, прибыль от которых облагается по иным налоговым ставкам, формируются «специальные налоговые базы». Это значит, что полученные от осуществления таких операций доходы могут быть уменьшены только на расходы, произведенные в рамках этих же операций

3. Финансовый результат по операциям, которые учитываются в особом порядке, определяется отдельно. При этом прибыль от осуществления таких операций увеличивает прибыль организации отчетного (налогового) периода, а убыток принимается к налоговому учету в особом порядке, установленном НК РФ. К таким операциям относятся (табл. 8):

Таблица 8 – Особенности учета убытка по отдельным видам операций

Вид операции	Особенности учета убытка
Деятельность, связанная с использованием объектов обслуживающих производств	При соблюдении условий, установленных ст. 275.1 НК РФ, уменьшает общую налоговую базу, в противном случае уменьшает прибыль от данного вида деятельности

Операции по договору доверительного управления имуществом	Полученные в течение срока действия договора убытки от использования имущества, переданного в доверительное управление, по условиям которого учредитель не является выгодоприобретателем, не признаются учитываемыми в целях налогообложения убытками ни для учредителя, ни для выгодоприобретателя. В случае возврата имущества у учредителя управления не образуется убытка независимо от возникновения отрицательной разницы между стоимостью переданного в доверительное управление имущества на момент вступления в силу и на момент прекращения договора доверительного управления имуществом
Операции по уступке (переуступке) прав (требований)	Включается в состав внереализационных расходов
Участие в договоре простого товарищества	Не распределяется между участниками и не принимается к учету
Операции с ценными бумагами	Уменьшает налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами соответствующей категории в отчетном (налоговом) периоде
Операции с финансовыми инструментами срочных сделок (ФИСС)	От операций с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, – уменьшает общую налоговую базу, не обращающимися – уменьшает прибыль от этих операций в соответствии со ст. 283 НК РФ
Операции, связанные с выбытием амортизируемого имущества	Отражается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией

С 1 января 2015 г. организации, применяющие метод начисления, смогут учитывать убыток от уступки права требования, которая была произведена третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа, единовременно на дату этой уступки. 1 января 2015 г. будет изменен порядок определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимся на рынке: доходы (расходы) по операциям с ними необходимо будет учитывать в общеустановленном порядке в общей налоговой базе, то есть налоговой базе по общеустановленной ставке. По такой налоговой базе не должен быть предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

Убытки по завершённым сделкам, которые получены плательщиками налога на прибыль организаций по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, возникшие до 31 декабря 2014 г. включительно и не учтенные ранее при определении налоговой базы, уменьшат общую налоговую базу соответствующих отчетных (налоговых) периодов начиная с 1 января 2015 г. (но не более 20 % первоначальной сум-

мы таких убытков, определяемой по состоянию на 31 декабря 2014 г.) ежегодно до 1 января 2025 г.

4. Доходы и расходы по деятельности, не облагаемой налогом на прибыль, нужно учитывать отдельно. Организации обязаны вести обособленный учет доходов и расходов в отношении деятельности, относящейся к игорному бизнесу, и деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

В ПБУ 18/02 установлено, что каждая организация самостоятельно выбирает один из двух способов определения величины текущего налога на прибыль:

1) на основании данных, сформированных в бухгалтерском учете (исходя из величины условного расхода или условного расхода по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств);

2) на основании налоговой декларации по налогу на прибыль.

Какой бы способ определения суммы текущего налога на прибыль ни выбрала организация в учетной политике, эта величина должна быть равна сумме налога, отраженного в налоговой декларации

[Вернуться к началу темы](#)

### ***5. Учет расчетов по налогу на прибыль и порядок формирования налога на прибыль по данным бухгалтерского учета***

Применение ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в налоговом учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ.

Цели применения ПБУ 18/02 организациями сформулированы в п. 1 Положения:

1) отразить в бухгалтерском учете и отчетности взаимосвязь прибыли (убытка), определенной в соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету, и налоговой базы по налогу на прибыль, определенной в соответствии с законодательством о налогах и сборах;

2) отразить в бухгалтерском учете и отчетности отличие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;

3) отразить в учете суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающиеся организации, суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, а также суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Результатом принятия ПБУ 18/02 стал рост количества объектов бухгалтерского учета. Схема формирования бухгалтерских проводок по расчету налога на прибыль представлена на рис.5.

Состав объектов бухгалтерского учета и их условные обозначения, используемые на рис.3, приведен ниже.

1. Постоянные разницы – доходы (Д) и расходы (Р), формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Постоянные разницы возникают в следующих случаях:

– если расходы, учитываемые в бухгалтерском учете (БУ), при определении налоговой прибыли в налоговом учете (НУ) не принимаются или принимаются в пределах установленных гл.25 НК РФ размеров;

– если доходы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли, не участвуют при формировании финансового результата организации в бухгалтерском учете;

– если расходы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли, не участвуют при формировании финансового результата организации в бухгалтерском учете;

– если доходы, учитываемые в бухгалтерском учете, при определении налоговой прибыли не учитываются.

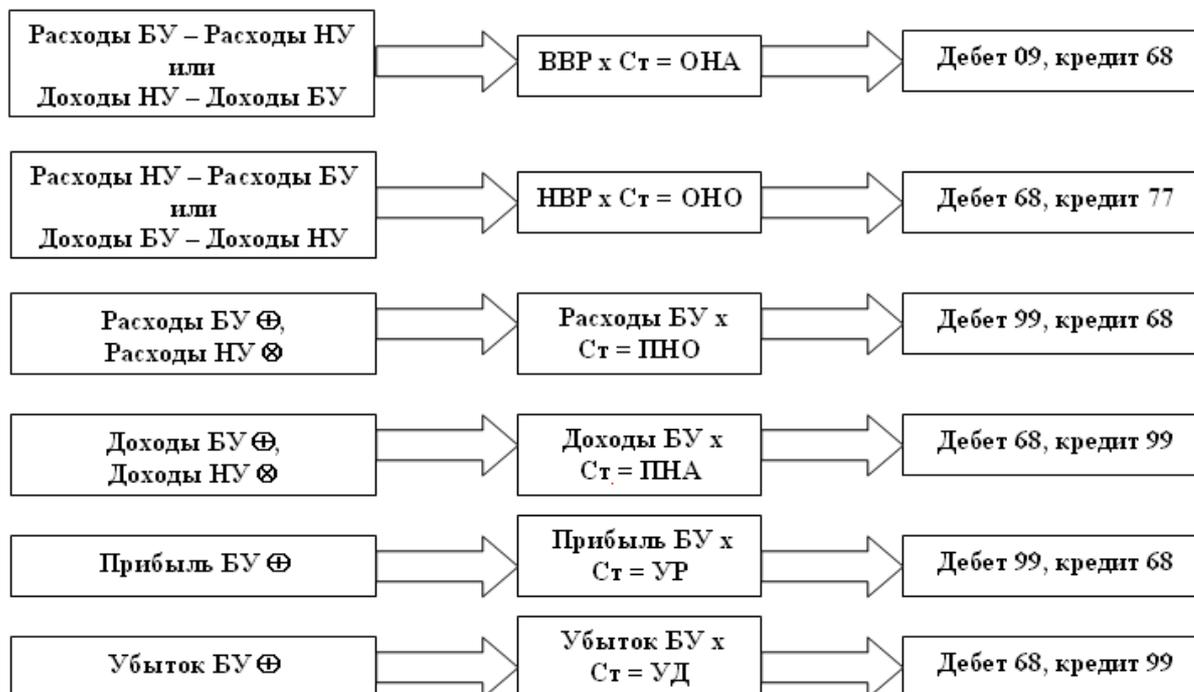


Рис.3. Схема расчета налога на прибыль по данным бухгалтерского учета

Постоянные разницы делятся на два вида:

- 1) постоянные разницы, которые приводят к увеличению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской;
- 2) постоянные разницы, которые приводят к уменьшению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской.

2. Постоянное налоговое обязательство (ПНО) представляет собой сумму налога, которая из-за наличия постоянных разниц приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде по сравнению с суммой налога, рассчитанной исходя из бухгалтерской прибыли. Сумма постоянного налогового обязательства равна величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль (Ст), установленную законодательством РФ на отчетную дату.

3. Постоянный налоговый актив (ПНА) представляет собой сумму налога, которая из-за наличия постоянных разниц приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде по сравнению с суммой налога, которая рассчитывается исходя из бухгалтерской прибыли.

4. Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном от-

четном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах.

Временные разницы подразделяются на два вида:

- 1) вычитаемые;
- 2) налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы (ВВР) при формировании налогооблагаемой прибыли текущего отчетного периода приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который уменьшит сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет в будущих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы (НВР) при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

5. Отложенные налоговые активы (ОНА) – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

6. Отложенное налоговое обязательство (ОНО) – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

7. Условный расход по налогу на прибыль (УР) равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

8. Условный доход по налогу на прибыль (УД) – величина, определяемая как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

рованной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Для того чтобы получить сумму текущего налога на прибыль (ТНП), следует произвести корректировку условного расхода (дохода) с помощью постоянных и временных налоговых активов и обязательств. Однако если в бухгалтерском учете организация получила убыток и при этом в текущем периоде не возникло различий между бухгалтерским и налоговым учетом, то получится текущий налоговый убыток (ТНУ). Эта корректировка выполняется по следующей формуле:

$$\text{ТНП (ТНУ)} = \text{УР (УД)} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \text{погашение ОНА} - \text{ОНО} + \text{погашение ОНО}.$$

68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>Сн (к переносу на будущее)</i>	<i>Сн (задолженность к погашению)</i>
<i>Условный доход Д 68 К 99</i>	<i>Условный расход Д 99 К 68</i>
<i>Отложенное налоговое обязательство Д 68 К 77</i>	<i>Отложенный налоговый актив Д 09 К 68</i>
<i>Постоянный налоговый актив Д 68 К 99</i>	<i>Постоянное налоговое обязательство Д 99 К 68</i>
<i>Ск = Сн + оборот по К – оборот по Д</i>	
<i>Ск (к переносу на будущее)</i>	<i>Ск (задолженность к погашению)</i>

Рис.4. Схема определения сальдо расчетов по налогу на прибыль

Если при расчете налоговой базы по налогу на прибыль расходы превышают доходы, то налоговая база отчетного (налогового) периода признается равной нулю. В бухгалтерском учете также нельзя признать задолженность бюджета перед организацией на сумму налогового убытка, умноженного на действующую ставку налога на прибыль.

[Вернуться к началу темы](#)

## **6. Расчет налога на прибыль по данным налоговой декларации**

Расчет налога на прибыль по данным налоговой декларации является подтверждением данных налогового учета. В Расчете отражается систематизированная и накопленная в аналитических регистрах налогового учета информация. Порядок составления Расчета подразумевает механизм расчета налоговой базы отчетного (на-

логового) периода, который реализован в налоговой декларации. Поэтому при его составлении налогоплательщик может использовать соответствующие таблицы из формы налоговой декларации. Порядок расчета налога на прибыль данным налоговой декларации представлен на рис.5.

Расчет налоговой базы составляется за соответствующий отчетный (налоговый) период самостоятельно в произвольной форме с учетом особенностей деятельности.

Для расчета налога на прибыль необходимо сделать следующее.

1. Выявить финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации. При этом в Расчете надо отдельно отразить суммы доходов и расходов, а также выявить прибыль или убыток в отношении каждой из операций:

- по реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;
- реализации прочего имущества и имущественных прав;
- реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
- реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
- реализации покупных товаров;
- реализации основных средств;
- реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

Это обусловлено тем, что по данным операциям предусмотрен особый порядок налогообложения (особенности определения расходов, особый порядок признания убытка, особенности определения налоговой базы).

2. Выявить финансовый результат (прибыль или убыток) от внереализационных операций.

При этом в Расчете отдельно отражают сумму доходов и расходов, а также финансовый результат (прибыль или убыток) по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок обращающимися на организованном рынке и не обращающимися на организованном рынке. По этим операциям установлены особенности определения налоговой базы и учета убытка для целей налогообложения.

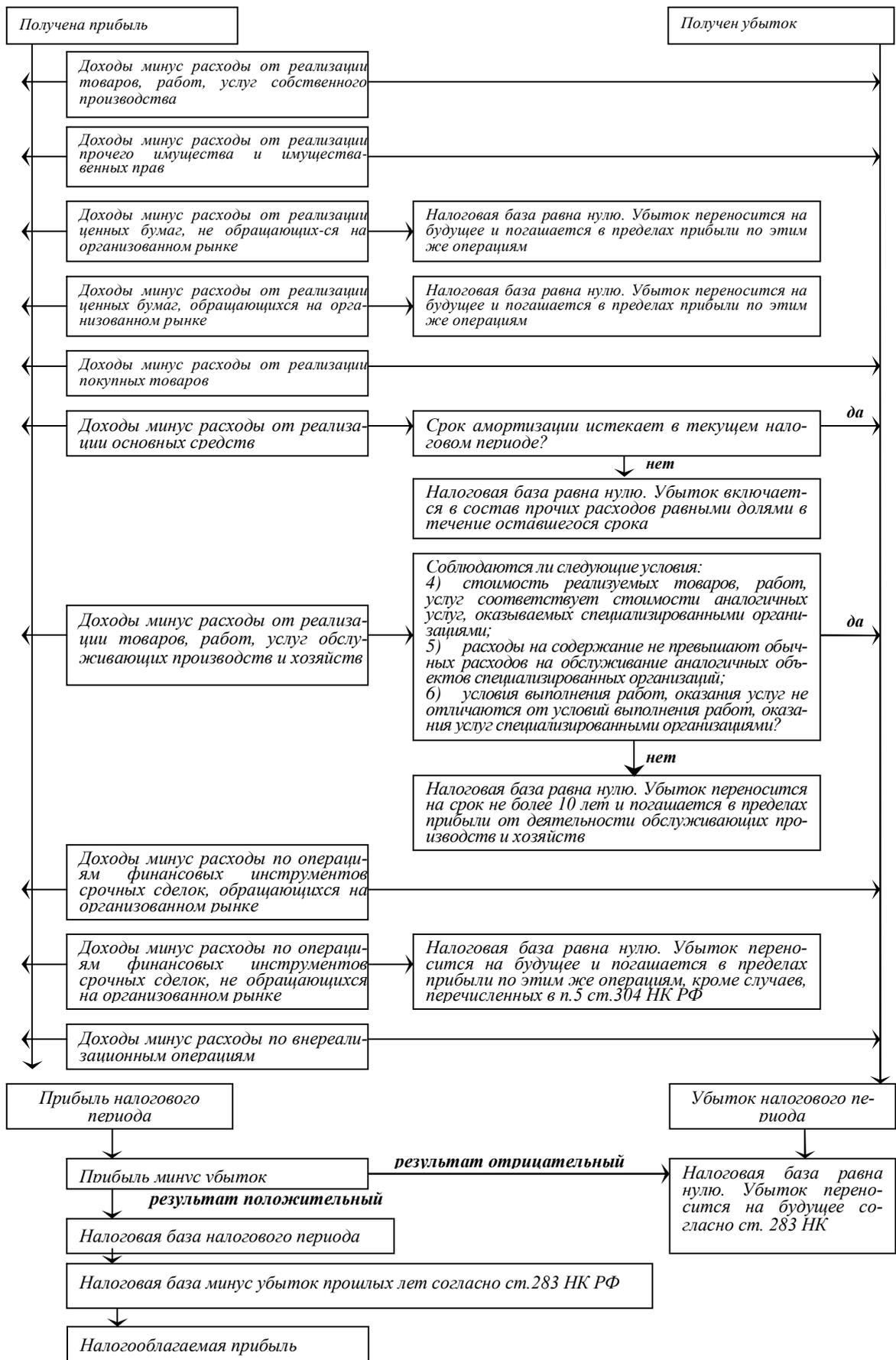


Рис.5. Порядок расчета налога на прибыль по данным налоговой декларации

3. Рассчитав прибыль (убыток) от реализации и внереализационных операций, определяют налоговую базу за отчетный (налоговый) период. Для этого складывают сумму прибыли (убытка) от реализации и сумму прибыли (убытка) от внереализационных операций.

Оставшаяся прибыль является базой для исчисления налога, в отношении которого применяется общая налоговая ставка 20 %.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***7. Ставки налога, критерии их дифференциации, межбюджетное распределение ставок***

Общая налоговая ставка составляет 20 %, и сумма налога на прибыль, исчисленная по такой ставке, распределяется по бюджетам следующим образом: в федеральный бюджет – 2 %, в бюджет субъектов РФ – 18 %. В отношении отдельных видов доходов налоговым законодательством установлены специальные налоговые ставки.

1. Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство (за исключением доходов, перечисленных в пп. 2 п. 2, п. п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ) – 20 % (федеральный);

2. Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, от использования, содержания или сдачи в аренду подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок – 10 % (федеральный);

3. Доходы, полученные в виде дивидендов российскими организациями от российских и иностранных организаций – общая ставка 9 % (федеральный), ставка при соблюдении определенных условий(пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ) – 0 %;

4. Доходы, полученные в виде дивидендов иностранными организациями от российских организаций – 15 % (федеральный);

5. Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, указанным в пп. 1 п. 4 ст. 284 НК РФ – 15 % (федеральный);

6. Прибыль, полученная Банком России от осуществления

деятельности, связанной с выполнением функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (п. 5 ст. 284 НК РФ) – 0 %;

7. Прибыль сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН – 0 %;

8. Прибыль участников проекта «Сколково», прекративших использовать право на освобождение от обязанностей плательщика налога на прибыль – 0 %

9. Организации, осуществляющие медицинскую и (или) образовательную деятельность кроме налоговых баз по дивидендам и операциям с отдельными видами долговых обязательств – 0 %

10. Налоговая база по операциям, связанным с реализацией или иным выбытием (в том числе с погашением) долей в уставном капитале российских организаций, а также некоторых категорий акций российских организаций – 0 %

11. Прибыль от деятельности, осуществляемой в технико-внедренческой особой экономической зоне, а также в туристско-рекреационных особых экономических зонах, объединенных в кластер, при условии ведения раздельного учета доходов и расходов по видам деятельности – 0 %.

В Кемеровской области пониженная ставка налога на прибыль в размере 13,5 % установлена для следующих организаций:

– организации, использующие на основании договора с учреждениями УИС труд лиц, отбывающих наказание в виде лишения свободы, при условии, что сумма оплаты за выполненную работу в отчетный (налоговый) период по указанному договору составила не менее 25 % от выручки данных организаций;

– организации, доля выручки которых от реализации товаров (работ, услуг), созданных (оказанных) в результате осуществления видов деятельности, указанных в ст. 2 Закона Кемеровской области от 02.06.2011 № 64-ОЗ, в общем объеме доходов составляет не менее 70 % за отчетный (налоговый) период;

– резидентам технопарков и субъекты инвестиционной деятельности;

– субъекты инвестиционной деятельности, реализующие инвестиционные проекты, включенные в Перечень инвестиционных проектов в соответствии с Законом Кемеровской области «О государственной поддержке инвестиционной, инновационной и производственной деятельности в Кемеровской области»;

– областные и местные общественные объединения инвалидов в Кемеровской области, а также другие организации, в которых инвалиды составляют не менее 50 % от общего числа работников и доля заработной платы инвалидов в расходах на оплату труда, составляет не менее 25 % (кроме областных и местных общественных объединений инвалидов в Кемеровской области, а также других организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50 % от общего числа работников, осуществляющих деятельность по производству и (или) реализации подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых).

[Вернуться к началу темы](#)

### ***8. Налоговый период по налогу на прибыль организаций***

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Налоговый период по налогу на прибыль состоит из нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи по налогу на прибыль:

1) I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года – для организаций, уплачивающих ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль;

2) месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года – для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***9. Порядок исчисления налога на прибыль организаций, сроки уплаты***

По общему правилу налог на прибыль налогоплательщик исчисляет самостоятельно. Исключением являются случаи получения доходов, подлежащих налогообложению у источника выплаты. В таких случаях налог обязан исчислить и уплатить в бюджет налоговый агент. Исполнить обязанности налогового агента по налогу на прибыль организация обязана, если она:

1) выплачивает иностранной организации доходы от источников в РФ, не связанные с ее постоянным представительством в РФ.

2) является российской организацией и выплачивает дивиден-

ды налогоплательщикам – российским организациям.

Сумма налога уплачивается по итогам календарного года. В течение налогового периода (календарного года) организации должны уплачивать авансовые платежи. Причем существуют три возможных способа их уплаты:

- по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев плюс ежемесячные авансовые платежи внутри каждого квартала;
- по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев без уплаты ежемесячных авансовых платежей;
- по итогам каждого месяца исходя из фактически полученной прибыли.

Исчислять и уплачивать авансовые платежи в течение налогового периода можно одним из следующих способов, представленных в таблице.

Таблица 9 – Варианты исчисления и уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль

Вариант исчисления и уплаты авансовых платежей	Кто исчисляет и уплачивает авансовые платежи
Авансовые платежи исчисляются и уплачиваются по итогам каждого квартала (квартальные авансовые платежи) и ежемесячно в рамках этого квартала	Все организации, за исключением применяющих порядок, предусмотренный абз. 7 п. 2, п. 3 ст. 286 НК РФ
Авансовые платежи исчисляются и уплачиваются по итогам каждого квартала (квартальные авансовые платежи). Внутри квартала ежемесячные авансовые платежи не уплачиваются	Организации, чья выручка за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем 10 млн р. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг), и иные, перечисленные в п. 3 ст. 286 НК РФ
Авансовые платежи исчисляются и уплачиваются по итогам каждого месяца (ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли)	Организации, которые изъявили желание платить авансовые платежи подобным образом и уведомили об этом налоговый орган. Специальных ограничений для того, чтобы перейти на данный порядок, НК РФ не содержит

Сумма квартального авансового платежа по итогам отчетного периода определяется исходя из фактической прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода (квартала, полугодия, девяти месяцев) с учетом ранее уплаченных сумм авансовых платежей. Если налогоплательщик не получил прибыль или получили убыток по итогам отчетного периода, то сумма исчисленного квартального авансового платежа будет равна нулю. Квартальные авансовые платежи необходимо перечислить в соответствующий бюджет не позднее 28 календарных дней со дня окончания истекшего отчетного периода. В

этот же срок надо представить и налоговую декларацию.

Если отчетными периодами по налогу на прибыль являются квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и при этом налогоплательщик не относится к организациям, перечисленным в п. 3 ст. 286 НК РФ, то помимо квартальных авансовых платежей он обязан также платить ежемесячные авансовые платежи. Чтобы определить обязанность уплачивать ежемесячные авансовые платежи в текущем квартале, по итогам каждого прошедшего квартала необходимо производить расчет средней величины доходов от реализации за предыдущие четыре квартала и сравнивать с установленным ограничением в 10 млн. р. При расчете средней величины доходов от реализации необходимо учитывать следующее.

1. В расчете участвуют только доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ. То есть расчет производится только в отношении выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

2. Дата включения выручки от реализации в состав доходов, в отношении которых производится расчет средней величины, определяется в зависимости от выбранного вами метода признания доходов и расходов (кассовый метод или метод начисления).

3. Показатель выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав не включает суммы НДС и акцизов, предъявленные к оплате покупателям.

4. При осуществлении расчета не учитываются внереализационные доходы, а также доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ.

Ежемесячный авансовый платеж, подлежащий уплате в течение каждого квартала текущего налогового периода, определяется не из фактически полученной, а из предполагаемой прибыли, размер которой определяется по итогам предыдущего квартала. Вместе с тем в течение текущего квартала организация может получить меньше прибыли, чем в предыдущем квартале, а то и вовсе получить убыток. Но данные обстоятельства не освобождают организацию от уплаты ежемесячных авансовых платежей в текущем квартале.

В подобных ситуациях сумма ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в текущем квартале (либо ее часть), будет признаваться переплатой по налогу на прибыль. В свою очередь, переплата подлежит зачету в счет предстоящих платежей по налогу на прибыль или иным налогам, на погашение недоимки и уплату пеней

или подлежит возврату вашей организации в установленном порядке. Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, должны уплачиваться не позднее 28 числа каждого месяца этого отчетного периода.

Перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли организация может по собственному желанию. При этом размер получаемых доходов от реализации и принадлежность к одной из категорий налогоплательщиков, перечисленных в п. 3 ст. 286 НК РФ, значения не имеют. В случае перехода на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли отчетными периодами будут признаваться месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Сумма авансового платежа за отчетный период определяется исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли в отчетном периоде, которая рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***Вопросы для самоконтроля освоения темы 3***

1. Какова экономическая сущность налога на прибыль организаций?
2. Что является объектом налогообложения?
3. Какова классификация доходов, учитываемых при налогообложении прибыли?
4. Какие доходы относятся к внереализационным?
5. Какие доходы не учитываются при определении налоговой базы и почему?
6. Какова группировка расходов, учитываемых при налогообложении прибыли? Каков их состав?
7. Как начисляется амортизация для целей налогообложения?
8. Какие расходы не учитываются в целях налогообложения и почему?
9. Как формируется налоговая база по налогу на прибыль организаций?
10. В чем сущность кассового метода и метода начисления?

11. Какие действуют ставки по налогу на прибыль организаций?
12. Как вносятся авансовые платежи по налогу?
13. Каковы цели и задачи налогового учета?
14. Что является объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций?
15. Что признается прибылью в целях главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации для российских организаций?
16. Что признается прибылью в целях главы 25 Налогового кодекса РФ для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства?
17. Что понимается под обоснованными расходами?
18. Как определяется налоговая база участников договора доверительного управления имуществом?
19. Как определяется налоговая база по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд) организации?
20. В каком порядке осуществляется перенос убытка на будущее?
21. Как осуществляется перенос убытка на текущий налоговый период?
22. Что является налоговым периодом по налогу на прибыль организаций?
23. Что является отчетным периодом по налогу на прибыль организаций?
24. Что признается отчетным периодом для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли?
25. В какой срок представляется налоговая декларация по итогам налогового периода?

[Вернуться к началу темы](#)

### ***Задания для самоконтроля освоения темы 3***

1. В течение отчетного периода организация получила следующие доходы: выручка от реализации товаров собственного производства – 118000 р. (в том числе НДС 18000 р.); выручка от реализации покупных товаров – 59000 р. (в том числе НДС 9000 р.); денежные средства в размере 150000 р., полученные по договору

займа; компьютер, полученный безвозмездно от физического лица. Рыночная цена такого компьютера составляет 34000 р. (без учета НДС). Какие доходы из перечисленных выше организация должна учесть для целей налогообложения прибыли?

2. Годовая выручка организации (без НДС) составила 3650000 р., в том числе в I квартале – 900000 р., во II квартале – 1500000 р., в III квартале – 200000 р., в IV квартале – 1050000 р. Может ли организация применять кассовый метод учета доходов и расходов?

3. Организация реализует металлопрокат иностранному контрагенту. Стоимость передаваемой по договору поставки продукции составляет 100000 долл. США. Исходя из условий договора, дата перехода права собственности на товар – 15 апреля, 50 % стоимости товара оплачиваются авансом, который получен поставщиком 1 апреля, окончательные расчеты производятся сторонами 25 апреля. Курс доллара США на 1 апреля составляет 30,45 р./долл. США, на 15 апреля – 30,33 р./долл. США (условно). Как учесть данные доходы для целей налогообложения?

4. Организация покупает бытовую технику у иностранного контрагента. Стоимость передаваемой по договору поставки продукции составляет 100000 долл. США. Исходя из условий договора, дата перехода права собственности на товар – 15 апреля, 50 % стоимости товара оплачиваются авансом, который перечислен поставщику 1 апреля, окончательные расчеты производятся сторонами 25 апреля. Курс доллара США на 1 апреля составляет 30,45 р./долл. США, на 15 апреля – 30,33 р./долл. США (условно). Как учесть данные расходы для целей налогообложения?

5. Организация по состоянию на 31 декабря 2011 г. получила убыток в размере 100000 р. Налоговая база по налогу на прибыль в 2012 г. составила 80000 р., а в 2013 г. – 50000 р. Рассчитать суммы убытка, уменьшающие налоговую базу в 2012 и 2013 годах.

6. Организация получила убытки в течение двух лет в следующих размерах: по итогам 2010 г. – 12000 р.; по итогам 2011 г. – 5000 р. В последующих годах компанией получена прибыль, исчисленная база по налогу на прибыль составила: по итогам 2012 г. – 10000 р.; по итогам 2013 г. – 40000 р. Рассчитать налогооблагаемую прибыль в 2012 г. с учетом переноса на будущее убытков прошлых лет.

7. По итогам года организацией получена выручка от реализации продукции в размере 500000 р. Расходы от реализации соста-

вили 400000 р. На балансе организации числится подразделение (база отдыха), которое оказывает услуги своим работникам и сторонним лицам. По итогам года данной базой отдыха получена выручка в размере 70000 р. Расходы, связанные с реализацией услуг подразделения, составили 100000 р. Условия оказания услуг базой отдыха, а также стоимость услуг и расходы на ее содержание соответствуют условиям, расходам и стоимости услуг, оказываемым аналогичными организациями. Рассчитать итоговую налоговую базу за год, при условии, что: а) расходы, связанные с оказанием услуг базой отдыха организации, не превышают расходы аналогичных баз отдыха б) расходы, связанные с оказанием услуг базой отдыха организации, превышают расходы аналогичных баз отдыха.

8. Предположим, что налоговая база организации, исчисленная по итогам 9 месяцев, составит 500000 р., в том числе: по итогам I квартала – 250000 р.; по итогам полугодия – убыток 150000 р. Ежемесячные авансовые платежи в течение каждого квартала организация не уплачивает. Исчислить сумму квартальных авансовых платежей и определить сумму, подлежащую уплате организацией за каждый отчетный период (I квартал, полугодие, 9 месяцев).

9. Организация осуществляет торговую деятельность. Отчетными периодами у организации признаются квартал, полугодие, девять месяцев. Доходы и расходы в целях налогового учета организация определяет методом начисления. Общая величина выручки за предыдущий год, определенная в соответствии с п. 3 ст. 271 НК РФ, составила: в I квартале – 9000000 р.; во II квартале – 11000000 р.; в III квартале – 10000000 р.; в IV квартале – 11000000 р. В текущем налоговом периоде показатели выручки составили: в I квартале – 2000000 р.; во II квартале – 18000000 р. Определить, обязана ли организация уплачивать ежемесячные авансовые платежи в течение I, II и III кварталов текущего налогового периода.

10. Квартальные авансовые платежи, исчисленные по итогам отчетных периодов предыдущего года у организации, составили: за полугодие – 600000 р., в том числе в федеральный бюджет – 60000 р., в бюджет субъекта РФ – 540000 р.; за 9 месяцев – 1200000 р., в том числе в федеральный бюджет – 120000 р., в бюджет субъекта РФ – 1080000 р. В текущем году авансовые платежи по итогам отчетных периодов составили: за I квартал – 60000 р., в том числе в федеральный бюджет – 6000 р., в бюджет субъекта РФ – 54000 р.; за полугодие был получен убыток, вследствие чего авансовый пла-

теж по итогам полугодия был равен нулю; за 9 месяцев – 120000 р., в том числе в федеральный бюджет – 12000 р., в бюджет субъекта РФ – 108000 р. Определить сумму ежемесячного авансового платежа, который организации следует уплачивать в каждом квартале текущего налогового периода и I квартале следующего года.

11. Организация отчитывается по налогу на прибыль ежеквартально и уплачивает ежемесячные авансовые платежи. В I квартале сумма ежемесячного авансового платежа составила 1000 р. В течение квартала организация ежемесячные авансы не платила, а перечислила налоговый платеж только по итогам квартала – 27 апреля. Переплата по налогу на прибыль у организации по лицевым счетам в налоговом органе не числится. Рассчитать сумму пеней организации в связи с несвоевременной уплатой ежемесячных авансовых платежей. Ставка рефинансирования в периоде начисления пеней равна 10 % (условно).

12. Организация по итогам 9 месяцев предыдущего года получила убыток. Фактическая прибыль в каждом из первых шести месяцев текущего года составит: за январь – 200000 р.; за февраль – 150000 р.; за март – 350000 р.; за апрель – 100000 р.; за май получен убыток 100000 р.; за июнь получен убыток 250000 р. Определить сумму авансовых платежей, которую организация должна перечислить в бюджет в течение шести месяцев, по двум вариантам их уплаты.

13. Налогооблагаемая прибыль организации по итогам года составила 1500000 р. Сумма авансового платежа, исчисленного по итогам 9 месяцев, составила 120000 р. Ежемесячные авансовые платежи на IV квартал были начислены в сумме 60000 р. Определить сумму налога, которую организации необходимо уплатить в бюджет по итогам налогового периода.

14. По состоянию на 31 марта по результатам инвентаризации дебиторской задолженности за I квартал организация выявила следующие сомнительные долги: задолженность заказчика за выполненные подрядные работы в размере 59000 р., в том числе НДС 9000 р., срок платежа по договору – 16 января (долг № 1); задолженность покупателя за поставленные товары в размере 88500 р., в том числе НДС 13500 р., срок платежа по договору – 7 февраля (долг № 2); задолженность принципала по агентскому договору в размере 50150 р., в том числе НДС 7650 р., срок платежа по договору – 14 марта (долг № 3). Выручка организации от реализации

товаров (работ, услуг) по итогам I квартала составила 1586000 р. Рассчитать сумму отчислений в резерв по сомнительным долгам на I квартал.

15. Организация «Альфа» в феврале реализовала организации «Бета» основное средство по цене 118000 р. (в том числе НДС 18000 р.). Приобретено данное ОС было по цене 500000 р. (в том числе НДС 76271 р.). За время его эксплуатации была начислена амортизация в размере 250000 р. Оставшийся срок полезного использования на дату реализации составил 25 месяцев (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете). Организация учитывает доходы и расходы для целей налогообложения прибыли по методу начисления. Составить необходимые проводки.

16. Организация имеет на балансе бассейн. Расходы по его содержанию за отчетный месяц составили 900000 р. Выручка от оказания услуг, как сторонним лицам, так и своим работникам составила 600000 р. (в том числе НДС 91525 р.). Иных объектов ОПХ у организации нет. Расходы на содержание бассейна несопоставимы с расходами специализированных организаций, оказывающих аналогичные услуги. Составить необходимые проводки.

17. В мае организация принимала деловых партнеров – представителей организаций-заказчиков, прибывших для переговоров с целью поддержания взаимного сотрудничества. Участники переговоров посетили ресторан, визит в который организован и оплачен организацией. Для этих целей подотчетному лицу из кассы организации было выдано 20000 р. Фактически сумма представительских расходов составила 18800 р., что подтверждается счетом ресторана и кассовым чеком (сумма НДС не выделена). После утверждения авансового отчета (25 мая) остаток денежных средств в размере 1200 р. возвращен подотчетным лицом в кассу. Других представительских расходов за период январь–март у организации не было. Отчетными периодами по налогу на прибыль для организации являются месяц, два месяца и так далее до конца календарного года. Сумма расходов на оплату труда, которую организация признает ежемесячно в налоговом учете, составляет 75000 р. В каком порядке представительские расходы, понесенные организацией, должны учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль?

18. В I квартале торговая организация осуществила рекламные расходы, связанные с раздачей потенциальным покупателям

пробников парфюмерно-косметической продукции. Расходы организации по приобретению данных пробников составили 23000 р., включая НДС 3508 р. (организация освобождена от исполнения обязанностей плательщика НДС). Выручка организации от реализации товаров составила по итогам I квартала – 2150000 р.; по итогам полугодия – 2900000 р. Отчетными периодами по налогу на прибыль у организации являются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Других расходов на рекламу в налоговом периоде у организации не будет. В каком порядке понесенные организацией рекламные расходы должны учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль?

19. По приказу генерального директора ОАО, расположенного в г. Санкт-Петербурге, руководитель отдела сбыта Васильев направлен в служебную командировку. Цель командировки – заключение контрактов в Москве и Париже на поставку продукции, производимой ОАО, ведение деловых переговоров. Маршрут командировки: Санкт-Петербург – Москва – Париж – Москва – Санкт-Петербург. Коллективным договором ОАО «установлен следующий размер суточных: на территории РФ – 700 р.; на территории Франции – 52 евро. Из кассы организации 31 января Васильеву выдано под отчет 30000 р. (в счет оплаты расходов на проезд, по найму жилого помещения и оплаты суточных на территории РФ) и 700 евро (в счет оплаты расходов по найму жилого помещения и суточных на территории Франции). Согласно отметкам в командировочном удостоверении: дата выбытия из Санкт-Петербурга – 1 февраля; дата прибытия в Москву – 1 февраля; дата выбытия из Москвы – 4 февраля; дата прибытия в Санкт-Петербург – 10 февраля. Согласно отметкам в загранпаспорте: государственная граница РФ при въезде во Францию пересечена 4 февраля; государственная граница Франции при въезде в Россию пересечена 9 февраля. Авансовый отчет представлен Васильевым и утвержден генеральным директором 12 февраля. В соответствии с авансовым отчетом Васильевым понесены следующие расходы (без учета НДС).

Статья расхода	Сумма	Оправдательный документ
Проезд по маршруту Санкт-Петербург – Москва – Санкт-Петербург	7 000 р.	Авиабилет
Проезд по маршруту Москва – Париж – Москва	10 800 р.	Авиабилет
Проживание в гостинице «Международная», Москва (3 суток)	9 750 р.	Счет по форме № 3-Г
Проживание в отеле «Astoria Opera», Париж (5 суток)	400 евро	Инвойс
Суточные на территории РФ (5 суток)	3 500 р.	Коллективный

Суточные (5 суток)	на территории	Франции	260 евро	договор Коллективный договор
-----------------------	---------------	---------	----------	------------------------------------

Курс евро, установленный Банком России, составляет (условно): на дату выдачи денежных средств из кассы организации – 40,4 р./евро; на дату утверждения авансового отчета – 40,5 р./евро. Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли организация определяет методом начисления. Определить сумму командировочных расходов, которую ОАО может принять в уменьшение прибыли.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## **Тема 4. Налог на доходы физических лиц**

*Содержание темы:*

1. *Категории налогоплательщиков*
2. [Объект налогообложения](#)
3. [Порядок определения налоговой базы](#)
4. [Налоговые вычеты](#)
5. [Налоговый период по НДФЛ](#)
6. [Общие и специальные ставки налога](#)
7. [Порядок исчисления налогооблагаемой базы для каждой категории плательщиков](#)
8. [Особенности исчисления налога налоговыми агентами и сроки уплаты в бюджет](#)
9. [Налоговый учет НДФЛ](#)

[Вопросы для самоконтроля освоения темы 4](#)

[Задания для самоконтроля освоения темы 4](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

### **1. Категории налогоплательщиков**

Налог на доходы физических лиц является центральным в группе налогов, взимаемых с физических лиц. Плательщиками НДФЛ признаются две категории физических лиц:

1) физические лица – налоговые резиденты РФ (физические лица, которые фактически находятся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев);

2) физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы в РФ.

Независимо от времени фактического нахождения в России налоговыми резидентами РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, и сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы РФ. Таким образом, на указанную категорию физических лиц временные ограничения, установленные ст. 207 НК РФ, не распространяются.

[Вернуться к началу темы](#)

## 2. Объект налогообложения

Для НДФЛ объектом налогообложения признается доход, который получен физическим лицом. Все доходы, которые получены физическим лицом, можно условно разделить на две группы:

- 1) доходы, которые учитываются при налогообложении;
- 2) доходы, которые не учитываются при налогообложении.

При этом доходы, которые учитываются при налогообложении, подразделяются на доходы от источников в РФ, и доходы от источников за пределами РФ.

Открытый перечень таких доходов установлен ст. 208 НК РФ. Это означает, что учесть в составе доходов следует и те доходы, которые прямо не предусмотрены в данном перечне, за исключением доходов, не учитываемых для целей налогообложения (табл. 10).

Таблица 10 – Источники получения доходов и порядок их признания для исчисления НДФЛ

Вид дохода	Источник получения дохода	
	в РФ	за пределами РФ
Дивиденды	+	+
Проценты	+	+
Страховые выплаты	+	+
Доходы от авторских или иных смежных прав	+	+
Доходы от сдачи в аренду или иного использования имущества	+	+
Доходы от реализации недвижимого имущества	+	+
Доходы от реализации акций или иных ценных бумаг	+	+
Доходы от реализации долей участия в уставных капиталах организаций	+	+
Доходы от реализации прав требования	+	+
Доходы от реализации иного имущества	+	+
Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей	+	+
Вознаграждение за выполненную работу	+	+
Вознаграждение за оказанную услугу	+	+

Вознаграждение за совершение действия	+	+
Вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации	+	+
Вознаграждение и иные выплаты за исполнение трудовых обязанностей членов экипажей судов, плавающих под Государственным флагом РФ	+	–
Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты	+	+
Доходы, полученные от использования любых транспортных средств	+	+
Штрафы и иные санкции, полученные за простой (задержку) любых транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки)	+	+
Доходы от тр.опроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптоволоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети	+	–
Выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц	+	–
Выплаты по представляемым ценным бумагам, полученные от эмитента российских депозитарных расписок (с 1 января 2015 года)	–	+
Иные доходы	+	+

Некоторые доходы освобождены от налогообложения НДФЛ. Их перечень предусмотрен ст. ст. 215 и 217 НК РФ. В частности, к доходам, освобождаемым от налогообложения НДФЛ, относятся доходы в виде:

- пособий по беременности и родам;
- алиментов;
- единовременной материальной помощи, оказываемой работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении или удочерении) ребенка (в пределах 50000 р. на каждого ребенка);
- компенсаций стоимости путевок;
- сумм оплаты лечения и медицинского обслуживания работников, их супругов, родителей и детей (включая усыновленных), подопечных (в возрасте до 18 лет), а также бывших работников, уволившихся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или старости, оставшихся в распоряжении работодателя после уплаты налога на прибыль;
- сумм, полученных от реализации (погашения) долей (акций) в уставном капитале российских организаций, если на момент продажи такие доли (акции) непрерывно принадлежали налогоплательщику более пяти лет;
- выплат работникам для возмещения затрат по уплате процентов по займам и кредитам на приобретение и (или) строительство жилья. Такие выплаты не облагаются НДФЛ только при условии их учета в составе расходов по налогу на прибыль;
- выплат работникам международных организаций в соответствии с уставами таких организаций;
- других доходов, поименованных в ст. 215 и 217 НК РФ.

С 1 января 2015 года не признаются доходами, облагаемыми НДФЛ, доходы от погашения депозитарных расписок при получении представляемых ценных бумаг и передачи представляемых ценных бумаг при размещении депозитарных расписок, удостоверяющих права на представляемые ценные бумаги. Под депозитарными расписками понимаются российские депозитарные расписки, а также ценные бумаги иностранных эмитентов, удостоверяющие права на ценные бумаги российских и (или) иностранных эмитентов. Представляемые ценные бумаги – ценные бумаги, права на которые удостоверяются депозитарными расписками.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***3. Порядок определения налоговой базы***

Налоговая база по НДФЛ представляет собой денежное выражение доходов налогоплательщика, а если доходы облагаются по ставке НДФЛ в размере 13 %, – то денежное выражение доходов, уменьшенных на налоговые вычеты. Если доходы меньше вычетов, налоговая база равна нулю. Причем по общему правилу разница между суммой вычетов и суммой доходов на следующий налоговый период не переносится

Общий порядок определения и расчета налоговой базы при получении дохода

1. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные в денежной и натуральной формах, а также в виде материальной выгоды.

2. Удержания из доходов налогоплательщика налоговую базу не уменьшают.

3. Если ставка НДФЛ одна, то налоговая база общая. Это означает, что налоговую базу по доходам, облагаемым по одной ставке, следует определять суммарно.

4. Если ставки НДФЛ разные, то и налоговые базы разные. Это означает, что следует отдельно определять налоговые базы по доходам, которые облагаются НДФЛ по разным ставкам.

5. Налоговая база определяется только в рублях. Если доходы (расходы в виде налоговых вычетов) получены (произведены) налогоплательщиком в иностранной валюте, то их нужно пересчитать в рубли. Пересчет следует произвести по официальному курсу ЦБ РФ на дату фактического получения доходов (осуществления расхо-

дов).

Порядок определения налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды установлен ст. 212 НК РФ. Такой доход может возникать в следующих случаях:

1) при экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей. Исключением являются:

– материальная выгода, полученная от банков, находящихся на территории РФ, при осуществлении операций с банковскими картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты.

– экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков для индивидуального жилищного строительства и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них.

– экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными банками, находящимися на территории РФ, для рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов) на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков для индивидуального жилищного строительства и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них. При этом если заемные (кредитные) средства для целей рефинансирования (перекредитования) предоставлены не банком, а, например, организацией-работодателем, то указанная льгота на них не распространяется. В таком случае заемные средства должны облагаться НДФЛ.

Если заем предоставило одно физическое лицо другому, то налогооблагаемого дохода от экономии на процентах у заемщика не возникнет. Однако если беспроцентный договор займа заключается между индивидуальными предпринимателями, то лицо, получившее доход в виде материальной выгоды, обязано исчислить и уплатить налог в бюджет. Также не возникает материальной выгоды в следующих случаях:

– заемные средства предоставлены за счет бюджета;

– в соответствии со ст. 811 ГК РФ начислены проценты на сумму не оплаченного в срок кредита;

– прекращено начисление процентов за пользование кредитными средствами в связи с несвоевременным внесением платежа либо не уплачены (несвоевременно уплачены) проценты по кредиту;

– унаследованы обязательства заемщика по кредитному договору (включая обязанность возратить сумму основного долга и уплатить проценты), предусматривающему, что в случае смерти заемщика срок действия договора заканчивается и проценты не начисляются.

Если заем (кредит) получен в рублях, то налоговая база определяется как превышение суммы процентов по займу (кредиту), исчисленной исходя из  $2/3$  действующей ставки рефинансирования Банка России, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора. При расчете налоговой базы нужно взять ставку рефинансирования, действующую на день уплаты налогоплательщиком процентов

Если заем (кредит) получен в иностранной валюте, то налоговая база определяется как превышение суммы процентов по займу (кредиту), исчисленной исходя из 9 % годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора

2) при приобретении товаров (работ, услуг) по гражданско-правовым договорам у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику. Организации и (или) физические лица признаются взаимозависимыми в тех случаях, когда отношения между ними могут повлиять на условия и (или) результаты совершаемых между ними сделок, а также на экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

При приобретении товаров (работ, услуг) у взаимозависимого лица доход в виде материальной выгоды возникает, если эти товары (работы, услуги) проданы налогоплательщику по более низкой цене, чем обычная. Поэтому налоговая база в данном случае определяется как разница между ценой, по которой идентичные (однородные) товары (работы, услуги) реализуются третьим лицам, не являющимся взаимозависимыми, и ценой их реализации налогоплательщику.

3) при приобретении ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок. Она возникает в тех случаях, когда ценные бумаги или финансовые инструменты срочных сделок приобретены

налогоплательщиком по цене ниже рыночной (в том числе если они получены безвозмездно). Налоговая база в данном случае представляет собой разницу между рыночной стоимостью ценных бумаг (финансовых инструментов срочных сделок) и суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

Если рыночная стоимость ценных бумаг выражена в иностранной валюте, ее пересчет в рубли производится по официальному курсу ЦБ РФ на дату перехода прав на ценные бумаги. Если расходы на приобретение ценных бумаг произведены в иностранной валюте, они пересчитываются в рубли по курсу, действующему на дату их осуществления.

Рыночная стоимость ценных бумаг с учетом предельной границы ее колебаний определяется исходя из:

- рыночной цены ценных бумаг (для ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке);
- расчетной цены ценных бумаг (для ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке).

Порядок определения рыночной и расчетной цены ценных бумаг, а также предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг утвержден Приказом ФСФР России от 09.11.2010 № 10-65/пз-н. Однако на период приостановления действия абз. 6 п. 4 ст. 212 НК РФ он закреплен в ч. 2 ст. 14 Закона № 281-ФЗ. Так, предельная граница колебаний рыночной цены ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, установлена в размере 20 % в сторону повышения или понижения. Это означает, что при расчете материальной выгоды нужно исходить из рыночной стоимости бумаг, уменьшенной на 20 % (то есть до нижней границы колебания рыночной цены). Следовательно, если фактические расходы налогоплательщика на приобретение ценных бумаг равны или превышают рыночную цену бумаг, уменьшенную на 20 %, то материальной выгоды не возникает.

Рыночная стоимость финансовых инструментов срочных сделок, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, определяется п. п. 1 и 2 ст. 305 НК РФ соответственно.

Для финансовых инструментов срочных сделок, обращающихся на организованном рынке, фактическая цена сделки считается рыночной. При этом она должна находиться между минимальной и максимальной ценами сделок на такой финансовый инструмент, зарегистрированными у организатора торговли на дату за-

ключения сделки. Если на дату заключения сделки у организатора торговли нет информации об интервале цен на финансовый инструмент, берется интервал цен на дату предыдущих торгов за последние три месяца. Если сделки с финансовым инструментом срочных сделок совершались у нескольких организаторов торговли, то налогоплательщик может выбрать, чей интервал цен использовать для расчета рыночной стоимости финансового инструмента.

В отношении финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, фактическая цена сделки признается рыночной, если она не отклоняется более чем на 20 % в сторону повышения или понижения от расчетной цены финансового инструмента на дату заключения срочной сделки. При этом порядок определения расчетной цены финансовых инструментов срочных сделок устанавливается ФСФР России по согласованию с Минфином России. Если фактическая цена финансового инструмента отклоняется от его расчетной стоимости более чем на 20 %, то расходы налогоплательщика определяются исходя из расчетной стоимости, увеличенной (уменьшенной) на 20 % в зависимости от того, в какую сторону имеется такое отклонение. Таким образом, налоговая база в данном случае будет рассчитываться как разница между расчетной стоимостью финансового инструмента, уменьшенной на 20 %, и расходами налогоплательщика на приобретение финансового инструмента.

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***4. Налоговые вычеты***

Доходы физических лиц, которые облагаются по ставке НДФЛ в размере 13 %, можно уменьшить на так называемые вычеты. НК РФ предусмотрел 5 групп таких вычетов, с 1 января 2015 года их будет 6.

1 группа – стандартные налоговые вычеты. В отличие от иных налоговых вычетов стандартные налоговые вычеты не обусловлены наличием каких-либо расходов у физического лица. Применять их можно ежемесячно. Условно все стандартные налоговые вычеты можно разделить на два вида:

1. Вычеты на налогоплательщика. В настоящее время стандартные вычеты налогоплательщикам предоставляются в размере 3000 и 500 р. Если физическое лицо имеет право на два стандарт-

ных вычета, предусмотренных соответственно, ему предоставляется максимальный из них. То есть суммировать вычеты и использовать их одновременно нельзя.

Максимальный вычет в 3000 р. предоставляется «чернобыльцам», инвалидам Великой Отечественной войны, инвалидам из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, РФ, иным лицам, поименованным в пп. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ.

На вычет в размере 500 р. имеют право Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, инвалиды с детства, инвалиды I и II групп, родители и супруги военнослужащих, погибших при защите СССР, РФ, иные лица, поименованные в пп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ.

2. Вычеты на детей. Стандартные налоговые вычеты на ребенка предоставляются налогоплательщикам, на обеспечении которых находятся дети. К налогоплательщикам, которые могут получить вычет на ребенка, относятся родители, в том числе приемные, супруги родителей (в том числе приемных), усыновители, опекуны или попечители. Размеры стандартных налоговых вычетов на детей установлены пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ и представлены в табл.11.

Таблица 11 – Размеры стандартных вычетов на детей для расчета НДФЛ

На кого предоставляется вычет	Размер вычета, р.
На первого ребенка	1400
На второго ребенка	1400
На третьего и каждого последующего ребенка	3000
На каждого ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет	3000
На каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II гр.	3000
На каждого ребенка единственного родителя	Удвоенный

В отношении данного вычета действуют ограничения по доходу налогоплательщика и по возрасту ребенка.

1) Ограничение по доходу налогоплательщика – вычет можно применять до тех пор, пока доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года), не превысит 280000 р. Начиная с месяца, в котором доход превысил установленное ограничение, налоговый вычет не применяется;

2) Ограничение по возрасту ребенка – вычет производится на ребенка в возрасте до 18 лет. Однако если ребенок является учащимся очной формы обучения, аспирантом, ординатором, интер-

ном, студентом, курсантом, то вычет на него производится до достижения им 24 лет.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), единственному усыновителю, опекуну, попечителю.

Стандартные налоговые вычеты предоставляет налоговый агент, который выплачивает налогоплательщику доход, облагаемый по ставке 13 %. Если налогоплательщик получает такие доходы от нескольких налоговых агентов, то он должен выбрать одного из них, который и будет предоставлять ему вычет. Для этого налогоплательщику нужно написать заявление в произвольной форме на имя налогового агента. А также представить налоговому агенту документы, которые подтверждают его право на стандартные вычеты

Рассмотрим, какие документы необходимы, чтобы получить вычет на налогоплательщика и вычеты на детей.

1. Вычеты на налогоплательщика. Подтверждают право на вычет в таких ситуациях документы, свидетельствующие, что гражданин относится к определенной категории лиц.

Отдельные примеры приведем в табл.12.

Таблица 12 – Документы, подтверждающие права на получение отдельных видов вычетов на налогоплательщика при расчете НДФЛ

Получатели стандартного вычета	Документы, подтверждающие право на вычет
Инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы	Удостоверение ветерана боевых действий. Справка ВТЭК (или иной подобный документ), в которой в качестве причины инвалидности указано ранение (контузия, увечье), полученное при исполнении воинской службы, или заболевание, связанное с пребыванием на фронте
Инвалиды I и II групп	Справка установленной формы, выданная федеральным государственным учреждением медико-социальной экспертизы
Лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей	Справка из медицинского учреждения, подтверждающая донорство костного мозга
Граждане, принимавшие участие в боевых действиях на территории РФ в соответствии с решениями органов государственной власти	Удостоверение ветерана боевых действий

2. Вычеты на детей. В целях получения вычета налогоплательщик должен предъявить налоговому агенту документы, которые свидетельствуют о соблюдении всех условий его получения. В табл.13 приведены некоторые общие сведения о том, чем подтверждается то или иное условие получения указанного вычета.

Таблица 13 – Документы, подтверждающие права на получение вычетов на детей при расчете НДФЛ

Подтверждаемое обстоятельство (факт)	Документы на вычет	
Документы, подтверждающие, что налогоплательщик является для конкретного ребенка детей)	Родителем	Свидетельство о рождении
		Свидетельство об установлении отцовства
		Стр.16-17 гражданского паспорта налогоплательщика с указанием сведений о детях
	Приемным родителем	Копия договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, копия удостоверения приемного родителя
	Супругом родителя (приемного родителя)	Копия паспорта (с отметкой о регистрации брака) или копия свидетельства о регистрации брака
	Усыновителем	Свидетельство об усыновлении или справка об усыновлении (удочерении)
Опекуном или попечителем	Документы из органов опеки и попечительства, подтверждающие установление опеки или попечительства (выписка из решения об установлении над ребенком опеки)	
Документ, подтверждающий возраст ребенка	Свидетельство о рождении ребенка	
	Страницы 16 и 17 гражданского паспорта налогоплательщика, где указаны фамилия, имя, отчество и дата рождения ребенка	
Документы, подтверждающие факт участия налогоплательщика в обеспечении ребенка (нахождения ребенка у него на иждивении)	Заявление родителя о том, что претендующий на вычет налогоплательщик (супруг родителя или второй родитель) участвует в обеспечении ребенка	
	Документы, подтверждающие уплату алиментов на ребенка (заверенное у нотариуса соглашение об уплате алиментов, исполнительный лист или постановление суда о взыскании алиментов и непосредственно документы об уплате алиментов)	
	Документ о совместном проживании с ребенком (справка, выданная жилищно-коммунальной службой, ТСЖ, жилищным или жилищно-строительным кооперативом, поселковой или сельской администрацией, судебное решение, которым установлен факт совместного проживания)	
Документы, подтверждающие, что ребенок, достигший 18 лет, но не достигший 24 лет, является учащимся очной формы обучения, аспирантом, ординатором, интерном, студентом, курсантом	Справка из учебного заведения, в котором ребенок проходит обучение	

Для получения вычета в размере 3000 р. на основании абз. 11 пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ подаются документы, подтверждающие инвалидность ребенка, не достигшего 18 лет; инвалидность I и II групп в отношении ребенка, достигшего 24 лет (который является учащимся очной формы обучения, аспирантом, ординатором, интерном, студентом)	Справка об установлении инвалидности
---	--------------------------------------

За получением стандартных налоговых вычетов по НДФЛ налогоплательщик может обратиться в налоговую инспекцию в следующих случаях:

- 1) если налоговый агент (например, работодатель) предоставил ему вычеты в меньшем размере (или вообще не предоставил);
- 2) если налогоплательщик получил доходы, облагаемые по ставке 13 %, от лиц, не признаваемых налоговыми агентами.

Для получения вычета в налоговую инспекцию представляется декларация по НДФЛ и документы, подтверждающие право на вычет

2 группа – социальные налоговые вычеты. Социальные налоговые вычеты предоставляются в тех случаях, когда налогоплательщик несет определенные расходы. Это так называемые социальные расходы, и связаны они с благотворительностью, обучением, лечением, а также с негосударственным пенсионным обеспечением и добровольным пенсионным страхованием. Поэтому и социальные вычеты предоставляются по пяти основаниям.

1. По расходам на благотворительные цели и пожертвования. Налогоплательщики могут получить социальный вычет по отдельным видам расходов, связанных с благотворительностью. В частности, налоговая база по НДФЛ может быть уменьшена на пожертвования организациям, перечисленным в пп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ. При этом суммы, перечисленные некоторым категориям получателей, учитываются в составе вычета, только если они направлены на конкретные цели. Для удобства представим данную информацию в табл. 14.

Таблица 14 – Обстоятельства признания социальных налоговых вычетов на благотворительность при расчете НДФЛ

Кому предназначено пожертвование	Цель пожертвования для учета в составе вычета
Благотворительные организации	Не определена
Социально ориентированные некоммерческие организации	Осуществление деятельности, предусмотренной законодательством о некоммерческих организациях

Некоммерческие организации, осуществляющие деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных	Не определена
Религиозные организации	Осуществление уставной деятельности
Некоммерческие организации	Формирование или пополнение целевого капитала

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов. Однако он не может превышать 25 % дохода, полученного физическим лицом по итогам года и подлежащего налогообложению. Предел в 25 % применяется не по каждому виду расходов, а по всем в совокупности. Для получения вычета в налоговую инспекцию представляются:

- налоговая декларация по форме 3-НДФЛ;
- заявление на возврат НДФЛ (если заявлена сумма НДФЛ к возврату);
- копии документов, подтверждающих перечисление пожертвований (квитанции к приходным кассовым ордерам, платежные поручения, банковские выписки и т.д.).

2. По расходам на обучение. Налогоплательщики могут уменьшить свои доходы на сумму денежных средств, которые они потратили:

- 1) на свое обучение в образовательных учреждениях;
- 2) на обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях;
- 3) на обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет, бывших подопечных в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях (этот вычет вправе использовать опекун (попечитель), в том числе бывший, в полном размере, но не более 50000 р. на каждого ребенка в общей сумме на опекунов (попечителей));
- 4) на обучение брата (сестры) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях.

Вычет заявляется в размере фактических расходов на свое обучение, обучение ребенка или обучение брата (сестры). Размер фактических расходов, принимаемых к вычету, не может превышать предельную сумму. В отношении обучения самого налогоплательщика это ограничение составляет 120000 р. в совокупности по

всем социальным вычетам, кроме вычета на благотворительность и дорогостоящее лечение.

Вычет предоставляется налоговым органом по окончании года, в котором налогоплательщик понес расходы на обучение, при подаче налоговой декларации.

В абз. 3 пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ указаны обязательные условия предоставления данного вычета:

- наличие у образовательного учреждения лицензии (иного документа, подтверждающего статус учебного заведения);
- представление налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение.

Список таких документов для получения вычета в зависимости от того, кто обучался, приведен в табл.15.

Таблица 15 – Документы, предназначенные для применения социального вычета на обучение для расчета НДФЛ

Вычет на обучение самого налогоплательщика	Вычет на обучение детей	Вычет на обучение подопечных	Вычет на обучение братьев (сестер)
1. Налоговая декларация по форме 3-НДФЛ			
2. Копии договора на обучение, приложений и дополнительных соглашений к нему (в случае заключения)			
3. Копии документов, подтверждающих оплату обучения			
–	4. Документ, подтверждающий очную форму обучения, если она не указана в договоре на обучение		
	5. Копия документа, подтверждающего степень родства и возраст обучаемого (например, свидетельство о рождении)		
	–	6. Документ, подтверждающий опеку или попечительство	–
4. Заявление на возврат НДФЛ			

3. По расходам на лечение. Доходы физических лиц, которые облагаются НДФЛ по ставке 13 %, можно уменьшить на сумму денежных средств, уплаченную:

1) за услуги по лечению, предоставленные им медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность.

2) за услуги по лечению своих супруга (супруги), родителей, детей (в том числе усыновленных) в возрасте до 18 лет, подопечных в возрасте до 18 лет в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность.

3) за медикаменты, назначенные налогоплательщику или его супругу (супруге), родителям и (или) детям в возрасте до 18 лет ле-

чащим врачом и приобретаемые за счет собственных средств;

4) в виде страховых взносов, уплаченных страховым организациям по договорам добровольного личного страхования налогоплательщика, страхования супруга (супруги), родителей, детей (в том числе усыновленных) в возрасте до 18 лет, подопечных в возрасте до 18 лет. Причем эти договоры должны предусматривать только оплату услуг по лечению.

В пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ обозначен круг лиц, стоимость оплаты медицинских услуг которых можно заявить к вычету. Это осуществляющие медицинскую деятельность на основании лицензии, выданной в соответствии с законодательством РФ медицинские организации и индивидуальные предприниматели.

Вычет на лечение распространяется только на услуги, поименованные в Перечне медицинских услуг в медицинских учреждениях Российской Федерации, предоставленных налогоплательщику, его супруге (супругу), его родителям и (или) его детям в возрасте до 18 лет, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 19.03.2001 № 201. Вычет по медикаментам также применяется только в отношении медикаментов, поименованных в Перечне лекарственных средств, назначенных лечащим врачом налогоплательщику и приобретенных им за счет собственных средств, размер стоимости которых учитывается при определении суммы социального налогового вычета, утвержденном Постановлением № 201.

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, однако он не может превышать 120000 р. Этот предельный размер вычета является общим для четырех видов расходов: на собственное обучение налогоплательщика, на лечение, на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование, на дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии.

Социальный вычет на лечение предоставляется за тот налоговый период, в котором были понесены расходы. В абз. 5 пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ указаны обязательные условия предоставления данного вычета:

– наличие у медицинских организаций и индивидуальных предпринимателей лицензии на медицинскую деятельность, вы-

данной в соответствии с законодательством РФ;

– представление налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение, приобретение медикаментов или уплату страховых взносов.

Рассмотрим, какие документы необходимы, чтобы получить вычет на лечение и приобретение медикаментов и на уплату страховых взносов по договорам добровольного страхования.

1) Вычет в сумме расходов на лечение и приобретение медикаментов (табл. 16).

Таблица 16 – Документы, представляемые для получения социального вычета по расходам на лечение и приобретение медикаментов

Документы, представляемые в налоговый орган для получения налогового вычета в виде расходов на лечение	Документы, представляемые в налоговый орган для получения налогового вычета в виде расходов на медикаменты
Декларация по форме 3-НДФЛ	
Копия договора на лечение (в случае его заключения) с копиями приложений и дополнительных соглашений	
Оригинал справки об оплате медицинских услуг, если налогоплательщик заявляет вычет по расходам на лечение	
Если лечение или медикаменты оплачены налогоплательщиком для родителей или детей, то подается копия документа, подтверждающего степень родства (например, свидетельство о рождении)	
Если лечение или медикаменты оплачены налогоплательщиком для супруга, то подается копия документа, подтверждающего заключение брака	
-	Оригинал рецепта по форме № 107-1/у со штампом «Для налоговых органов Российской Федерации, ИНН налогоплательщика»
-	Копии документов, подтверждающих оплату медикаментов
Заявление на возврат НДФЛ по форме, рекомендованной ФНС России, если в декларации исчислена сумма НДФЛ к возврату	

2) Вычет в сумме страховых взносов по договорам добровольного страхования.

– декларация по форме 3-НДФЛ;

– копия договора добровольного личного страхования (страхового полиса), предусматривающего оплату исключительно услуг по лечению;

– копия лицензии страховой организации на осуществление страховой деятельности (если в договоре нет информации о реквизитах лицензии);

– копии платежных документов, подтверждающих уплату страховых взносов (кассовые чеки, квитанции к приходным кассовым ордерам, банковские выписки и т.п.);

– справка по форме 2-НДФЛ.

В случае уплаты страховых взносов по договору страхования ваших родителей, детей (в том числе усыновленных) до 18 лет, подопечных до 18 лет, а также супруга к указанным выше документам прилагают:

– копии документов, подтверждающих отношение (родство) к вам указанных лиц (например, копии свидетельства о браке, свидетельства о рождении, документа, подтверждающего опеку или попечительство, – в зависимости от того, чья страховка оплачена);

– копии документов, подтверждающих возраст детей, если соответствующие страховые взносы уплачены за детей (например, свидетельство о рождении).

4. По расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование. Этот вычет могут применить 2 категории налогоплательщиков:

1) те, кто платит пенсионные взносы по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) с негосударственным пенсионным фондом.

2) те, кто платит страховые взносы по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией.

Причем заключить такие договоры и платить по ним взносы можно не только в свою пользу, но и в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством)). Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 120000 р. Причем этот размер вычета является общим для четырех видов расходов: на собственное обучение налогоплательщика, на лечение и на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование, на дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии. Данный вычет может быть предоставлен как налоговым органом, так и работодателем по желанию налогоплательщика. Налоговым органом вычет предоставляется по окончании года, в котором понесены «пенсионные» расходы. Для этого налогоплательщикам подается налоговая декларация.

Вычет по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование предоставляется при подаче документов, подтверждающих фактические расходы. В их числе могут быть представлены (табл. 18):

Таблица 18 – Документы, представляемые для получения социального вычета по расходам на пенсионное страхование

Налоговому органу	Налоговому агенту
1) платежные документы (квитанции к приходным кассовым ордерам, платежные поручения, банковские выписки и т.п.); 2) договоры негосударственного пенсионного обеспечения или добровольного пенсионного страхования	1) заявление; 2) договоры негосударственного пенсионного обеспечения или добровольного пенсионного страхования; 3) копии документов, подтверждающих родство налогоплательщика с лицами, в пользу которых перечислены взносы; 4) копии лицензии страховой организации

5. По расходам на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии. Такой социальный вычет был введен в рамках стимулирования граждан на участие в реализации положений Федерального закона от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений». Такие взносы не облагаются НДФЛ, но в размере не более 12000 р. в год на каждого работника, в пользу которого производятся перечисления. Если выплаты превышают этот размер, сумма превышения подлежит налогообложению, а организация будет являться налоговым агентом.

Данный вычет также вправе применить граждане, которые за свой счет уплатили дополнительные взносы на накопительную часть трудовой пенсии. Если дополнительные взносы на накопительную часть пенсии уплачивает работодатель за счет собственных средств, данный социальный вычет физическому лицу не положен.

Вычет в сумме расходов на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии может быть предоставлен как налоговым органом, так и работодателем по желанию налогоплательщика. Налоговым органом вычет предоставляется по окончании года, в котором понесены расходы на уплату дополнительных страховых взносов. Для этого налогоплательщиком в инспекцию подаются:

- налоговая декларация;
- документы, подтверждающие фактические расходы по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии;
- справка налогового агента о суммах удержанных им и перечисленных по поручению налогоплательщика дополнительных страховых взносов;

– справка по форме 2-НДФЛ.

Сумма социальных вычетов, как правило, предоставляется в размере фактически понесенных налогоплательщиком расходов при условии, что такие расходы не превышают максимально установленную НК РФ сумму вычетов. Если налогоплательщик имеет право на несколько социальных вычетов (например, по расходам на обучение и лечение), то он вправе воспользоваться сразу несколькими вычетами.

Социальные налоговые вычеты в основном предоставляются налоговыми органами по окончании года, в котором были понесены указанные расходы. Исключением является вычет по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование. С 1 января 2010 г. он также может быть предоставлен налоговым агентом (работодателем).

3 группа – имущественные налоговые вычеты. Они предоставляются в следующих случаях.

1) при продаже имущества. Его размер зависит от величины дохода, полученного от реализации имущества, но не может превышать:

– 1000000 р. – при продаже жилой недвижимости и земельных участков. К недвижимому имуществу, при продаже которого можно применить вычет, относятся жилые дома, квартиры, комнаты, включая приватизированные жилые помещения, дачи, садовые домики, земельные участки, а также доли в указанном имуществе;

– 250000 р. – при продаже иного имущества. Иное имущество составляют автомобили, жилые помещения для временного проживания, нежилые помещения, гаражи, а также картины, книги, инвестиционные монеты и т.д.

Вычет можно получить и в случае передачи имущества по договору мены, а также по другим договорам, при исполнении которых, по сути, складываются отношения купли-продажи имущества. Право на вычет возникает в том налоговом периоде, в котором получены доходы от реализации имущества. Данный вычет предоставляется при продаже недвижимого и иного имущества, которое находилось в собственности налогоплательщика менее 3 лет.

Имущественный налоговый вычет не предоставляется при продаже ценных бумаг; имущества, доходы от продажи которого получены в рамках предпринимательской деятельности; имущества, которое находилось в собственности налогоплательщика 3 года

и более; имущественных прав.

Срок нахождения недвижимости в собственности налогоплательщика начинает исчисляться для приобретаемого по договору имущества – с даты регистрации перехода права собственности на объект недвижимости, которая подтверждается выдаваемым свидетельством о регистрации права; для вновь создаваемого имущества – с даты государственной регистрации права собственности на объект недвижимости, которая подтверждается выдаваемым свидетельством о регистрации права.

При продаже недвижимости жилого назначения и земельных участков вычет предоставляется в отношении общей суммы дохода от продажи всего имущества, то есть не пообъектно. Вычет предоставляется в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, не превышающих в целом 2000000 р.

При продаже имущества, находящегося в общей совместной собственности, размер вычета, исчисленный по правилам пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ, распределяется между сособственниками по договоренности между ними.

Имущественный налоговый вычет по доходам, полученным от продажи имущества, может применяться неоднократно.

При этом если налогоплательщик заявляет вычет в сумме расходов, связанных с получением доходов от продажи имущества, то помимо декларации необходимо представить документы, подтверждающие такие расходы:

- гражданско-правовые договоры (купли-продажи и иные);
- документы, подтверждающие уплату денежных средств (приходные кассовые ордера, товарные и кассовые чеки, банковские выписки, платежные поручения, расписки, справки-счета, акты приема-передачи денежных средств и т.п.

2) в случае выкупа у налогоплательщика имущества для государственных или муниципальных нужд. Налогоплательщик вправе уменьшить свои доходы на имущественный вычет в размере выкупных сумм, полученных им в случае изъятия земельного участка и (или) расположенного на нем иного недвижимого имущества для государственных или муниципальных нужд. При этом выкупная стоимость может быть получена как в денежной, так и в натуральной форме;

3) при строительстве или приобретении жилья, а также зе-

мельных участков. Этот вычет включает три составляющие:

– по расходам на новое строительство или приобретение на территории РФ жилья, а также земельных участков;

– по расходам на погашение процентов по целевым займам (кредитам). Эти займы (кредиты) должны быть получены от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованы на новое строительство или приобретение жилья или земельных участков;

– по расходам на погашение процентов по кредитам, полученным для рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов) на строительство или приобретение жилья, а также земельных участков. Такие кредиты должны быть предоставлены банками, находящимися на территории РФ.

Перечень объектов, по приобретению (строительству) которых может быть заявлен имущественный налоговый вычет, закрытый. Это жилой дом, квартира, комната или доля (доли) в них, земельные участки, предоставленные для индивидуального жилищного строительства, и земельные участки, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доля (доли) в них. Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов.

Однако для расходов на строительство или приобретение жилья, а также земельных участков вычет не может быть более 2000000 р. (без учета погашения процентов). Применять имущественный налоговый вычет можно с того налогового периода, в котором возникло право на вычет.

Право на вычет возникает в том налоговом периоде, когда соблюдены следующие условия для получения вычета: имеются документы, подтверждающие произведенные расходы на приобретение жилья, а также подтверждающие право собственности на жилье (при приобретении прав на квартиру (комнату) в строящемся доме: акт о передаче такого жилья либо решение суда о признании права собственности на жилье).

К расходам, которые учитываются в сумме вычета, относятся (табл. 19):

Таблица 19 – Расходы, учитываемые в сумме вычета на приобретение жилья

При новом строительстве либо приобретении жилого дома или доли (долей) в нем	При приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них
--	---

Расходы на разработку проектно-сметной документации	Расходы на приобретение квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме
Расходы на приобретение строительных и отделочных материалов	Расходы на приобретение отделочных материалов
Расходы на приобретение жилого дома, в том числе не оконченого строительством	
Расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, не оконченого строительством) и отделке	Расходы на работы, связанные с отделкой квартиры, комнаты, доли (долей) в них, а также расходы на разработку проектно-сметной документации на проведение отделочных работ
Расходы на подключение к сетям электро-, водо- и газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо- и газоснабжения и канализации	

Налогоплательщик не вправе воспользоваться вычетом в случаях:

- если оплата строительства (приобретения) жилья произведена за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, а также за счет выплат, предоставленных из средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

- если сделка купли-продажи заключена с физическим лицом, являющимся по отношению к налогоплательщику взаимозависимым в соответствии со ст. 105.1 НК РФ.

Имущественный вычет при строительстве и приобретении жилья, а также земельных участков может быть использован налогоплательщиком только 1 раз. Повторное его предоставление не допускается

С 1 января 2012 г. предусмотрен особый порядок переноса остатка вычета для лиц, получающих пенсии, при отсутствии у них доходов, облагаемых по ставке 13 %. Неиспользованный остаток имущественного вычета они могут перенести на предшествующие налоговые периоды, но не более трех.

Имущественный налоговый вычет может быть получен у налогового органа по окончании года либо у работодателя до окончания года.

Для получения имущественного вычета необходимо подать в инспекцию:

- налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ;
- документы, подтверждающие ваши права на приобретенное имущество.
- документы об оплате приобретенного имущества
- заявление на вычет.

Помимо декларации в налоговый орган также необходимо представить документы, подтверждающие ваши права на жилье, а именно:

– при строительстве (приобретении) жилого дома (в том числе не оконченного строительством) или доли (долей) в нем – документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем;

– при приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них – договор о приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них, акт о передаче квартиры, комнаты, доли (долей) в них налогоплательщику и документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на квартиру, комнату или долю (доли) в них;

– при приобретении прав на квартиру, комнату, доли (долей) в них в строящемся доме – договор о приобретении прав на квартиру, комнату, доли (долей) в них в строящемся доме (договор участия в долевом строительстве), акт о передаче квартиры, комнаты, доли (долей) в них налогоплательщику или документы, подтверждающие право собственности налогоплательщика на квартиру;

– при приобретении земельных участков для индивидуального жилищного строительства и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них – документы, подтверждающие право собственности на земельный участок или долю (доли) в нем, и документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем.

Имущественный налоговый вычет по расходам на строительство или приобретение жилья, а также земельных участков обязан предоставить один из работодателей (по выбору налогоплательщика), если налогоплательщик обратится к нему с соответствующим уведомлением. Помимо уведомления сотрудник должен представить также заявление на получение вычета. Уведомление выдается налоговым органом по месту жительства в тридцатидневный срок со дня подачи налогоплательщиком письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычет.

4 группа – профессиональные налоговые вычеты. Эти вычеты связаны с профессиональной деятельностью налогоплательщика. Применять их могут только те лица, которые:

1) осуществляют предпринимательскую деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей;

2) занимаются частной практикой (нотариусы, адвокаты, уч-

редившие адвокатские кабинеты, и др.).

Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. К вычету принимаются те расходы, которые могут быть учтены при налогообложении прибыли на основании ст. ст. 253-269 НК РФ.

Итак, по общему правилу расходы принимаются к вычету только в тех случаях, когда они могут быть подтверждены документально. Однако в отношении индивидуальных предпринимателей ст. 221 НК РФ предусмотрено исключение из этого правила. Им разрешено учесть в составе профессионального вычета и неподтвержденные расходы. Но в размере 20 % общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности.

Вычет предоставляется налоговым органом на основании налоговой декларации.

3) выполняют работы (оказывают услуги) по договорам гражданско-правового характера. Вычет вправе применить любые физические лица, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, включая адвокатов (независимо от формы адвокатского образования, в котором они осуществляют свою деятельность) и индивидуальных предпринимателей (договор подряда, договор на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, договор возмездного оказания услуг, договор найма жилого помещения, договор аренды).

Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера. К расходам налогоплательщика также относятся налоги (за исключением НДФЛ), начисленные либо уплаченные за налоговый период, государственная пошлина, которая уплачена в связи с профессиональной деятельностью, страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование, начисленные либо уплаченные в соответствии с положениями Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ.

Рассматриваемый вычет может быть получен физическим лицом либо у налогового агента, либо у налогового органа (в случае, если налоговый агент отсутствует). Чтобы получить вычет у нало-

гового агента, налогоплательщику нужно обратиться к нему с письменным заявлением. Если доход получен не от налогового агента, а, например, от физического лица, который к налоговым агентам не относится, то вычет предоставляет налоговый орган. Для этого налогоплательщик по окончании года, в котором получен доход, подает в налоговый орган налоговую декларацию.

4) получают авторские и другие вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов. Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с созданием, исполнением или иным использованием произведений науки, литературы и искусства, а также по открытиям, изобретениям и промышленным образцам. Если налогоплательщик не может подтвердить свои расходы документально, то они принимаются к вычету по нормативу затрат в процентах к сумме начисленного дохода. Предусмотрены следующие нормативы (табл. 2).

Таблица 20 – Нормативы затрат для получения профессионального вычета по НДФЛ

Вид работ	Норматив (в % к сумме на- численно- го дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально– декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально– и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле– и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений, симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле– и видеофильмов и театральных постановок	40
Других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые 2 года использования)	30

5 группа – налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на

организованном рынке и участии в инвестиционном товариществе. Они предоставляются:

1) в размере сумм убытков, полученных от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям;

2) в размере сумм убытков, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, в пределах размера налоговой базы по таким операциям.

3) в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

4) в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

5) в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

б) в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с долями участия в уставном капитале организаций;

7) в размере сумм убытков, полученных от прочих операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик.

Указанные налоговые вычеты предоставляются в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от соответствующих операций инвестиционного товарищества, в предыдущих налоговых периодах в пределах величины налоговой базы по таким операциям.

Размер налоговых вычетов определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убыт-

ков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Размер вычетов, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде.

С 1 января 2015 г. ст.219.1 НК РФ вводится 6 группа вычетов – инвестиционные налоговые вычеты. Они применяются к доходам, полученным при реализации (погашении) ценных бумаг, приобретенных после 1 января 2014 г. К данным вычетам относятся:

1) вычеты в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде от реализации (погашения) обращающихся на организованном рынке следующих ценных бумаг, при условии, что они находились в собственности налогоплательщика более 3 лет:

– ценные бумаги, допущенные к торгам российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, в том числе на фондовой бирже;

– инвестиционные паи открытых паевых инвестиционных фондов, управление которыми осуществляют российские управляющие компании;

2) вычеты в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет;

3) вычеты в сумме доходов, полученных по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете.

Второй и третий вычеты применяются при зачислении денежных средств и (или) получении доходов по индивидуальным инвестиционным счетам, договоры на ведение которых заключены после 1 января 2014 г.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***5. Налоговый период по НДФЛ***

По налогу на доходы физических лиц налоговым периодом признается календарный год. По итогам налогового периода налогоплательщики НДФЛ, которые обязаны самостоятельно исчислить и уплатить налог либо желают получить налоговые вычеты, представляют в налоговые органы налоговые декларации. А налоговые

агенты по итогам налогового периода представляют в налоговые органы сведения о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов.

[Вернуться к началу темы](#)

## **6. Общие и специальные ставки налога**

Налоговые ставки, которые применяются при исчислении налога на доходы физических лиц, установлены ст. 224 НК РФ.

Общая ставка составляет 13 %. В отношении отдельных видов доходов предусмотрены специальные налоговые ставки – 9, 15, 30 и 35 %.

Если физическое лицо является налоговым резидентом РФ, то большинство его доходов будет облагаться по налоговой ставке в размере 13 %. К таким доходам, например, относится заработная плата, вознаграждения по гражданско-правовым договорам, доходы от продажи имущества, а также другие доходы, которые не поименованы в п. 2-5 ст. 224 НК РФ.

Налогообложение по ставке НДФЛ 9 % производится в следующих случаях:

1) при получении дивидендов. Указанная ставка применяется, даже если:

- нарушен срок выплаты дивидендов, установленный законодательством;
- дивиденды выплачены после выхода физического лица из состава участников организации;
- начисленные дивиденды выплачиваются из имущества ликвидируемой организации;
- полученные дивиденды являются доходом от источников за пределами РФ. Сумму НДФЛ можно уменьшить на величину налога, исчисленного и уплаченного по месту нахождения источника выплаты дохода. Однако для этого необходимо выполнение следующего условия: источник выплаты должен находиться в государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

2) при получении процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.;

3) при получении доходов учредителями доверительного управления ипотечным покрытием. Такие доходы должны быть по-

лучены на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

По ставке 15 % облагаются дивиденды, полученные от российских организаций физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами РФ.

Все доходы, которые получены физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, облагаются по ставке НДФЛ в размере 30 %. Исключением являются:

1) доходы нерезидентов в виде дивидендов от долевого участия в российских организациях. Такие доходы облагаются НДФЛ по ставке 15 %;

2) доходы от осуществления трудовой деятельности по найму у граждан РФ на основании патента. Такие доходы облагаются НДФЛ по ставке 13 %;

3) доходы иностранных работников – высококвалифицированных специалистов. В отношении доходов таких работников применяется ставка 13 % независимо от наличия у них статуса налогового резидента РФ;

4) доходы от осуществления трудовой деятельности, полученные участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в РФ соотечественников, проживающих за рубежом, и членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в РФ. Такие доходы облагаются по ставке 13 %;

5) доходы, полученные за исполнение трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом РФ. Такие доходы облагаются НДФЛ по ставке 13 %.

Ставка НДФЛ в размере 35 % является максимальной. Она применяется к доходам резидентов РФ в следующих случаях:

1) при получении выигрышей и призов в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг. Причем налог уплачивается со стоимости таких выигрышей и призов, превышающей 4000 р. Если розыгрыш проводился не в целях рекламы товаров (работ, услуг), то со стоимости выигрыша НДФЛ взимается по ставке 13 %;

2) при получении процентных доходов по вкладам в банках в части их превышения над суммой процентов, рассчитанной следующим образом:

– по рублевым вкладам – исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 5 %. Причем для этих целей берется ставка рефинансирования, действующая в течение периода, за который начислены указанные проценты. Если в это время ставка рефинансирования менялась, нужно применять новую ставку с момента ее установления;

– по вкладам в иностранной валюте – исходя из 9 % годовых.

По ставке 35 % облагаются процентные доходы и по срочным пенсионным вкладам, если они превышают указанные пределы.

3) при получении дохода в виде материальной выгоды от экономики на процентах по заемным (кредитным) средствам. Причем налог платится со следующих сумм:

– по рублевым займам (кредитам) – с суммы превышения размера процентов, исчисленного исходя из  $\frac{2}{3}$  действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату уплаты налогоплательщиком процентов, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

– по валютным займам (кредитам) – с суммы превышения размера процентов, исчисленного исходя из 9 % годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

4) при получении пайщиками следующих доходов от кредитного потребительского кооператива или сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива:

– дохода в виде платы за использование кредитным потребительским кооперативом денежных средств, внесенных пайщиками;

– процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых от пайщиков в форме займов.

НДФЛ необходимо рассчитать с части превышения размеров указанных доходов над суммой процентов, исчисленной исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 5 %.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***7. Порядок исчисления налогооблагаемой базы для каждой категории налогоплательщиков***

В большинстве случаев налогоплательщики-физические лица не занимаются исчислением и уплатой НДФЛ в бюджет – за них это делают налоговые агенты. Но в некоторых ситуациях исчислить

и заплатить налог обязаны сами налогоплательщики. Такие требования установлены НК РФ и касаются отдельных категорий налогоплательщиков и отдельных видов доходов, при получении которых НДФЛ нужно исчислить и заплатить самим налогоплательщикам. Представим эти ситуации в табл.21.

Таблица 21 – Налогоплательщики, уплачивающие самостоятельно НДФЛ в отношении отдельных видов доходов

Налогоплательщики	Объект налогообложения
1. Категории налогоплательщиков	
Индивидуальные предприниматели	Доходы от предпринимательской деятельности
Нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой	Доходы от частной практики
Адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты	Доходы от деятельности адвокатского кабинета
Иностранцы, работающие по найму у граждан РФ на основании патента	Доходы от деятельности по трудовому (гражданско-правовому) договору
2. Виды доходов	
Налоговые резиденты РФ (кроме военнослужащих, проходящих службу за границей)	Любые доходы, полученные от источников за пределами РФ, в том числе дивиденды
Все налогоплательщики	1. Вознаграждения по трудовым договорам и договорам гражданско-правового характера (включая договоры найма и аренды), заключенным с физическими лицами и организациями, не являющимися налоговыми агентами
	2. Доходы от продажи физическим лицом собственного имущества, имущественных прав
	3. Любые доходы, при получении которых налоговый агент не удержал НДФЛ, в том числе доходы по операциям с ценными бумагами, доходы по фьючерсным и опционным сделкам в случаях, когда удержать НДФЛ при выплате налоговый агент не может
	4. Выигрыши (в лотерею, на тотализаторе, от участия в других играх, основанных на риске, включая игровые автоматы)
	5. Вознаграждений, выплачиваемых наследникам (правопреемникам) авторов произведений литературы, науки, искусства, а также авторов изобретений, полезных моделей и промышленных образцов
	6. Подарков от физических лиц (кроме индивидуальных предпринимателей), за исключением подарков, не облагаемых в соответствии с п. 18.1 ст. 217 НК РФ

Сумму НДФЛ налогоплательщики исчисляют по итогам налогового периода. Общие правила ее исчисления установлены в ст. 225 НК РФ. При этом уплатить сумму налога нужно не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Для расчета НДФЛ налогоплательщику необходимо:

1. По итогам налогового периода определить все свои доходы, которые облагаются НДФЛ и признаются полученными в этом налоговом периоде.

2. Определить, какие из указанных доходов облагаются по ставке 13 %, какие – по ставке 9 %, какие – по ставке 35 %.

3. Определить налоговую базу (или налоговые базы, если он получил доходы, которые облагаются по разным ставкам НДФЛ).

4. Исчислить сумму налога с каждой налоговой базы путем умножения налоговой базы на соответствующую налоговую ставку.

5. Округлить исчисленные суммы НДФЛ до полных р.. При этом сумма до 50 коп. отбрасывается, а сумма в размере 50 коп. и более округляется до целого р..

6. Сложить суммы НДФЛ, рассчитанные по каждой ставке в отдельности, и определить общую сумму НДФЛ, причитающуюся к уплате в бюджет.

Если налогоплательщик является индивидуальным предпринимателем или занимается частной практикой, то платить НДФЛ он должен следующим образом:

1. По итогам полугодия, III и IV кварталов уплачивать авансовые платежи по НДФЛ исходя из предполагаемого, а не фактического дохода.

2. По итогам налогового периода на основе налоговой декларации корректировать свои обязательства перед бюджетом и производить доплату суммы налога или ее возврат.

Авансовые платежи по НДФЛ налогоплательщику рассчитывает налоговый орган исходя из предоставленных ему данных. Это могут быть либо данные о предполагаемом доходе – для тех, кто только начал вести деятельность в текущем налоговом периоде, либо данные о фактически полученном за предыдущий налоговый период доходе – для тех, кто вел деятельность в прошлом периоде и продолжает ее вести в текущем

Авансовые платежи должны быть уплачены в следующие сроки и в следующих долях от годовой суммы авансовых платежей (табл. 22).

Таблица 22 – Сроки уплаты авансовых платежей по НДФЛ

Период, за который вносится авансовый платеж	Дата, до которой (включительно) необходимо уплатить авансовый платеж	Размер авансового платежа
Январь – июнь	15 июля	1/2 годовой суммы платежа
Июль – сентябрь	15 октября	1/4 годовой суммы платежа
Октябрь – декабрь	15 января следующего года	1/4 годовой суммы платежа

Налоговый орган обязан рассчитать сумму авансовых плате-

жей и не позднее 30 рабочих дней до срока платежа направить налогоплательщику налоговое уведомление, которое является основанием для уплаты авансовых платежей. Налоговое уведомление может быть передано лично под расписку или другим способом, подтверждающим факт и дату его получения. Если вручить уведомление лично невозможно, оно направляется налогоплательщику по почте заказным письмом. При этом налоговое уведомление считается полученным по истечении 6 рабочих дней с даты направления заказного письма.

Если размер фактически получаемых в течение года доходов отличается более чем на 50 % от прогнозных данных, указанных в форме 4-НДФЛ, или доходов, полученных в предыдущем году и отраженных в форме 3-НДФЛ, то налогоплательщику следует подать декларацию по форме 4-НДФЛ с уточненной суммой предполагаемого дохода.

Порядок самостоятельного исчисления и уплаты НДФЛ в отношении отдельных видов доходов приведен в ст. 228 НК РФ.

Если налоговый агент не удержал НДФЛ, налогоплательщик должен уплатить его самостоятельно по окончании года не позднее 15 июля следующего года. А декларацию с указанием дохода, с которого не был удержан налог, он должен представить не позднее 30 апреля следующего года

[Вернуться к началу темы](#)

## ***8. Особенности исчисления налога налоговыми агентами и сроки уплаты в бюджет***

Лица, которые являются источником выплаты дохода для налогоплательщика, признаются налоговыми агентами. Они обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика налог и перечислить его в бюджет. К ним относятся российские организации, обособленные подразделения иностранных организаций в РФ, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

С 1 января 2015 года налоговым агентом также признается брокер или управляющий, открывший индивидуальный инвестиционный счет физическому лицу на основании договора на брокерское обслуживание или договора доверительного управления ценными бумагами. Индивидуальный инвестиционный счет – счет

внутреннего учета, который предназначен для обособленного учета денежных средств, ценных бумаг клиента-физлица, обязательств по договорам, заключенным за счет указанного клиента.

Основная обязанность налоговых агентов – правильно и своевременно исчислить, удержать у физических лиц НДФЛ и перечислить его в бюджет. При этом налоговый агент должен иметь возможность удержать налог. Уплачивать НДФЛ из собственных средств налоговые агенты не вправе. Если денежного дохода до конца года у физического лица не будет, налоговый агент должен направить сообщение о задолженности физическому лицу и в налоговую инспекцию по месту учета организации не позднее 1 месяца со дня окончания соответствующего года.

Налоговый агент обязан индивидуально по каждому физическому лицу вести учет доходов, которые он выплачивает, и сумм налога, которые он удерживает у физического лица и перечисляет в бюджет. Налоговый агент обязан в течение 4 лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налога.

Налоговые агенты должны выдавать по заявлениям физических лиц справки о выплаченных им доходах и удержанных суммах налога по форме 2-НДФЛ.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены случаи, когда организация при выплате доходов физическому лицу не должна исчислять, удерживать и перечислять НДФЛ в бюджет. Это касается:

- выплаты доходов определенной категории налогоплательщиков, которые обязаны уплачивать налог самостоятельно;
- выплаты налогоплательщикам определенных видов доходов, при получении которых они должны самостоятельно уплатить налог;
- выплаты доходов, которые не подлежат налогообложению.

Для того чтобы правильно и своевременно произвести расчеты с бюджетом по налогу на доходы физических лиц, вам необходимо выполнить следующие действия:

1) исчислить сумму НДФЛ по каждому физическому лицу отдельно по каждой ставке, которая предусмотрена для соответствующего вида дохода.

2) удержать налог из доходов физического лица непосредственно при их фактической выплате.

Это правило применяется в совокупности с положениями ст.

223 НК РФ, устанавливающей момент фактического получения дохода физическим лицом. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 % от денежной выплаты. Оставшаяся часть налога удерживается из выплат в последующих месяцах.

3) перечислить налог в бюджет по месту своего учета в следующие сроки (табл. 23).

Таблица 23 – Сроки уплаты НДФЛ в бюджет

Форма выплаты дохода	Сроки перечисления НДФЛ в бюджет
Перечисление на счет физического лица в банке	В день перечисления на банковский счет физического лица
Из кассы за счет средств, полученных в банке	В день получения средств в банке для выплаты дохода
Из кассы за счет полученной выручки	Не позднее следующего дня после выплаты дохода из кассы
Натуральная форма дохода	Не позднее дня, следующего за днем удержания налога
Материальная выгода	Не позднее дня, следующего за днем удержания налога

С 1 января 2015 года также будет определяться налоговым агентом налоговая база по НДФЛ по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, по окончании налогового периода. Налоговый агент, являющийся источником дохода по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, обязан будет сообщать об открытии или о закрытии такого счета в налоговый орган по месту своего нахождения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в течение 3 рабочих дней со дня соответствующего события.

[Вернуться к началу темы](#)

## 9. Налоговый учет НДФЛ

Для налоговых агентов установлена обязанность вести учет доходов, которые они выплатили физическим лицам, а также налогов, удержанных и перечисленных с таких доходов индивидуально по каждому физическому лицу в регистрах налогового учета. Формы регистров и порядок их заполнения налоговые агенты должны разработать самостоятельно. При этом регистры обязательно должны содержать данные, которые позволяют определить:

- налогоплательщика и его статус;
- вид и сумму выплаченных доходов, предоставленных вычетов;
- даты выплаты дохода, удержания и перечисления налога;

– реквизиты платежного поручения.

На основе таких регистров налоговый агент заполняет справки о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ.

Налоговый учет доходов, выплаченных физическим лицам, должны вести все налоговые агенты.

Налоговые карточки могут заполняться как в бумажном, так и в электронном виде.

Ведение налогового учета НДФЛ позволит налоговому агенту:

– своевременно выявлять случаи излишнего удержания НДФЛ и исполнять обязанность налогового агента, а именно: в течение 10 дней со дня обнаружения такого случая сообщить о нем физическому лицу;

– на основании содержащихся в регистре сведений заполнять форму 2-НДФЛ;

– определять, когда конкретное физическое лицо имеет право на вычеты на детей и в какой момент теряет его по причине превышения дохода над установленным ограничением 280000 р.;

– отследить, когда общая сумма социальных вычетов превысит лимит в 120000 р.;

– исполнять иные обязанности налогового агента, установленные положениями Налогового кодекса РФ.

Учитывая изложенное, форма регистра должна отвечать двум условиям: во-первых, удобство в использовании и, во-вторых, отражение всех обязательных сведений.

Первое условие означает, что форма регистра должна быть максимально простой в заполнении, чтобы не возникло путаницы с теми или иными данными; наглядной, чтобы на ее основе можно было легко составить форму 2-НДФЛ, своевременно отследить случаи излишнего удержания НДФЛ, превышения дохода физического лица над установленным ограничением в целях получения вычета и т.д.; разработанной с учетом особенностей налогового агента и его работников-налогоплательщиков. В регистре не должно быть лишней информации, но нужно отражать те сведения, которые необходимы для правильного учета доходов, вычетов и сумм НДФЛ с доходов физических лиц.

Важно также отметить, что Налоговый кодекс РФ не ограничивает налоговых агентов в количестве разрабатываемых форм регистров. Ниже приведены примеры составления регистров налогового учета в зависимости от особенностей (табл. 24).

Таблица 24 – Особенности формирования регистров налогового учета по НДФЛ

Ситуация	Решение
Работники организации не являются ее акционерами. Работникам выплачиваются только доходы в виде вознаграждений за выполнение трудовых обязанностей (облагаемые по ставке 13 % (30 % – для нерезидентов))	Разработаны две формы регистра: 1) для учета доходов, вычетов и сумм НДФЛ работников (в регистре помимо общих сведений предусмотрен только один раздел – для учета доходов, которые облагаются по ставке 13 % (30 %)); 2) для учета доходов, вычетов и сумм НДФЛ акционеров (в регистре помимо общих сведений предусмотрен только один раздел – для учета доходов в виде дивидендов)
Отдельные работники организации являются ее же акционерами. Работникам выплачиваются только дивиденды, которые облагаются по ставке 9 %, и доходы, облагаемые по ставке 13 %	Разработана универсальная форма регистра, в которой предусмотрены отдельные разделы: по доходам, облагаемым по ставке 13 %; по доходам в виде дивидендов
Предприниматель выплачивает своим работникам только доходы, которые облагаются по ставке 13 %	Разработана простая форма регистра, в которой учитываются только доходы, облагаемые по ставке 13 %

[Вернуться к началу темы](#)

#### **Вопросы для самоконтроля освоения темы 4**

1. Какова роль налога на доходы физических лиц в формировании доходов бюджетов?
2. Кто признается плательщиком налога на доходы физических лиц?
3. Раскройте понятие «налоговый резидент» и объясните его значимость при исчислении НДФЛ.
4. Дайте определение понятия «налоговый агент».
5. Что является объектом налогообложения по НДФЛ?
6. Какие суммы включаются в совокупный налогооблагаемый доход гражданина?
7. Как определяется дата получения дохода в виде заработной платы в календарном году?
8. Какой установлен порядок определения налогооблагаемой базы?
9. В каком порядке определяются доход, полученный в натуральной форме?
10. Включается ли в совокупный доход физического лица стоимость материальных и социальных благ, предоставляемых работодателями? Приведите примеры.
11. Какие выплаты не включаются в совокупный доход?

12. Подлежат ли налогообложению пособия по временной нетрудоспособности?
13. Что такое материальная выгода?
14. Каков порядок исчисления материальной выгоды при пользовании заемными средствами?
15. Назовите основные виды доходов, не подлежащие налогообложению.
16. Какая система льгот предусмотрена законодательством?
17. Какие основные льготы установлены законом при взимании налога на доходы физических лиц?
18. Какая существует система налоговых вычетов?
19. Какая льгота может быть применена физическим лицом при продаже недвижимого имущества?
20. На какой период может быть перенесен остаток неиспользованного в налоговом периоде имущественного налогового вычета?
21. Сколько раз налогоплательщик может пользоваться имущественным вычетом при приобретении жилья?
22. В каком размере учитываются расходы на образование и лечение?
23. По каким договорам страховые выплаты (возмещения), получаемые физическими лицами, не включаются в их налогооблагаемый доход?
24. В каких случаях стоимость амбулаторного или стационарного медицинского обслуживания не включается в состав совокупного дохода физических лиц?
25. Каков порядок применения социальных и имущественных вычетов при исчислении налога на доходы физических лиц?
26. Как и в каких размерах ежемесячно определяются суммы расходов на содержание детей и иждивенцев?
27. Каковы стандартные налоговые вычеты?
28. До какого возраста детей применяются стандартные вычеты?
29. Какие лица относятся к числу иждивенцев?
30. На основании, каких документов уменьшается облагаемый налогом доход физических лиц, имеющих детей?
31. Какие установлены ставки налога на доходы физических лиц?
32. Какие виды доходов облагаются по ставкам 30 и 35 %?

33. Как исчисляется налог на доходы физических лиц по новому месту работы?

34. Назовите порядок и сроки уплаты налога на доходы физических лиц.

35. Перечислите особенности определения налогооблагаемого дохода у нерезидентов Российской Федерации.

36. Как определяются расходы индивидуального предпринимателя, связанные с получением дохода?

37. Как рассчитываются авансовые платежи по налогу на доходы индивидуальных предпринимателей?

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***Задания для самоконтроля освоения темы 4***

1. Физическое лицо за работу на основании трудового договора получило доход от работодателя: январь – 3000 р.; февраль – 400 р.; март – 4500 р.; апрель – 4200 р.; май-декабрь – ежемесячно по 6000 р. Физическое лицо имеет на обеспечении двух детей: одного в возрасте 17 лет, другого в возрасте 23 лет, который является студентом дневной формы обучения. Исчислить сумму НДФЛ за налоговый период, объясните порядок исчисления и уплаты налога.

2. Гражданин В.С. Синельников, работающий в организации на основании трудового договора, получает ежемесячно заработок в размере 5600 р. В этой же организации В.С. Синельников работает по совместительству и получает ежемесячно 1500 р. Он получил 1 марта беспроцентную ссуду в размере 45000 р. сроком на три месяца, которая должна быть погашена разовым платежом. Ставка рефинансирования Банка России – 13 %. Гражданин имеет двух детей в возрасте до 8 и 10 лет. Исчислите ежемесячную сумму НДФЛ, которую должен удерживать налоговый агент за 6 месяцев текущего налогового периода.

3. В семье учатся отец, мать и дочь. Отец заплатил за свое обучение 18 тыс. р., мать – 20 тыс. р. Отец и мать учатся на заочной форме обучения. Стоимость обучения 20-летней дочери в университете составила 38 тыс. р. Все образовательные учреждения, где обучаются члены семьи, имеют лицензии. Доход семьи за год составил: у отца – доход за выполнение трудовых обязанностей – 80 тыс. р., дивиденды по акциям – 15 тыс. р., материальная помощь к отпуску – 5 тыс. р.; у матери – доход за выполнение трудовых

обязанностей – 65 тыс. р., дивиденды по акциям – 10 тыс. р., материальная помощь к отпуску – 6 тыс. р. Обучение дочери оба родителя оплачивают в равных долях. Исчислить сумму НДФЛ, которую должен удержать налоговый агент, и размер социальных вычетов каждому члену семьи.

4. Гражданин П.М. Егоров получает по месту основной работы оклад в размере 6 тыс. р. В июне организация продала П.М. Егорову квартиру за 500 тыс. р. Стоимость реализации аналогичных квартир сторонним физическим лицам составила 680 тыс. р. В августе П.М. Егоров выиграл по лотерейному билету 15 тыс. р. В бухгалтерию представлены документы о наличии двух детей: один в возрасте до 18 лет, другой – студент дневной формы обучения 21 года, имеющий семью и проживающий отдельно. Исчислите НДФЛ, который должен быть удержан с П.М. Егорова в течение налогового периода.

5. Гражданин В.И. Баранов, проживающий постоянно в РФ, получил в налоговом периоде авторское вознаграждение за литературное произведение в размере 60 тыс. р. За издание своего произведения за границей В.И. Баранов получил вознаграждение – 1500 дол. США, налог удержан по ставке 20 % (курс – 27,8 р./дол.). Баранов оплатил операцию жены – 30 тыс. р., имеет на обеспечении ребенка в возрасте 15 лет. Исчислить НДФЛ за налоговый период.

6. В период с 21 октября 2012 г. по 20 октября 2013 г. работник организации И.И. Иванов находился на территории РФ и за р.ежом в следующие периоды.

Периоды пребывания на территории РФ	Периоды пребывания за р.ежом (отпуск и командировки)
21 октября – 30 декабря 2012 г.	31 декабря 2012 г. – 14 января 2013 г.
15 января – 4 марта 2013 г.	5 марта – 24 марта 2013 г.
25 марта – 30 апреля 2013 г.	1 мая – 9 мая 2013 г.
23 июля – 20 октября 2013 г.	

Определить ставку НДФЛ для применения к доходам работника в текущем году.

7. В.С. Макарова, имеющая 2 детей от первого брака (14 и 10 лет), вышла замуж во второй раз и родила третьего ребенка. Все дети проживают с В.С. Макаровой и ее вторым супругом Н.П. Семеновым и находятся на их обеспечении. Дети В.С. Макаровой не усыновлены Н.П. Семеновым. Их отец выплачивает В.С. Макаровой алименты, то есть участвует в обеспечении детей, и получает вычет на них. У Н.П. Семенова также есть ребенок от предыдущего

брака (26 лет), который не усыновлен В.С. Макаровой. Определить размеры вычетов на детей каждого из супругов.

8. У М.Ю. Медведева и Н.В. Новиковой есть общий ребенок 4 лет. Для супруги он является первым и единственным. У М.Ю. Медведева есть двое детей от предыдущего брака (10 и 12 лет). Определить размеры вычетов на детей обоих супругов.

9. И. Н. Шубина осуществила пожертвование в размере 70000 р. в пользу благотворительной организации и 50000 р. в пользу религиозной организации (на ведение уставной деятельности). Доход И. Н. Шубиной, облагаемый НДФЛ, за год составил 450000 р. Определить размер социального налогового вычета сотрудника.

10. Работник организации А.С. Кедров принял участие в государственной программе по увеличению накопительной части пенсии. На основании заявления А.С. Кедрова работодатель с начала года ежемесячно удерживает из его зарплаты и перечисляет сумму 1000 р. А.С. Кедров в течение года помимо расходов на уплату дополнительных взносов на накопительную часть пенсии понес расходы на обучение в вузе в размере 80000 р., на лечение в размере 45 000 р. Определить сумму социального налогового вычета сотрудника.

11. В течение года инженер организации Р.Г. Зеленцов получил от организации следующие доходы: заработную плату в размере 360000 р.; оплату стоимости годового абонемента в фитнес-клуб в размере 12 000 р. в январе; материальную помощь в связи с юбилеем в размере 10000 р. Помимо перечисленных доходов Р.Г. Зеленцов получил от организации доход в размере 30000 р. в виде материальной выгоды от экономии на процентах по выданному ему займу. Р.Г. Зеленцов не имеет права на получение стандартных налоговых вычетов. Рассчитать сумму НДФЛ с доходов сотрудника.

12. Организация 1 августа 2012 г. выдала своему сотруднику П.С. Романову заем в размере 30000 р. сроком на 3 месяца под 6 % годовых. По условиям договора займа проценты за пользование заемными средствами за первые 2 месяца удерживаются из заработной платы работника 31 августа и 1 октября 2012 г. Сумму процентов за октябрь работник вносит в кассу организации при возврате займа 1 ноября 2012 г. Составить необходимые проводки и рассчитать сумму НДФЛ при условии, что ставка рефинансирования составила 10 % годовых.

13. Индивидуальный предприниматель П.П. Петров за год получил доход от предпринимательской деятельности в размере 658253 р., а также доход в натуральной форме в виде приза, полученного от участия в рекламной кампании, в сумме 21137 р. Иных доходов в течение года у предпринимателя не было. Документально подтвержденные расходы на осуществление предпринимательской деятельности составили 431596 р. Рассчитать сумму НДФЛ с доходов предпринимателя.

14. Гражданин Украины В.И. Засяцько на основании полученного патента осуществлял работы по отделке квартиры в течение пяти месяцев в 2011 г. Каждый месяц работник уплачивал НДФЛ в виде фиксированных авансовых платежей, которые в сумме составили 5000 р. Вознаграждение В.И. Засяцько за работу составило 180000 р. Рассчитать НДФЛ к уплате, указать сроки его уплаты.

15. С начала 2012 г. менеджеру отдела сбыта А.В. Смелянской ежемесячно начисляется заработная плата в размере 30000 р. В марте и июне по итогам работы за I и II кварталы работнице были выплачены премии по 6000 р. В сентябре сотрудница получила материальную помощь в размере 3000 р., а в октябре ей выдали приз как лучшему менеджеру отдела сбыта стоимостью 6000 р. А.В. Смелянская имеет двоих детей в возрасте 5 и 9 лет. Работница написала заявление о предоставлении ей стандартных вычетов на детей. Рассчитать сумму НДФЛ за октябрь этого года.

16. В октябре организация проводила стимулирующую лотерею в целях рекламы своих товаров. Победителем лотереи стала А.П. Ильина, которая получила выигрыш в размере 1000000 р. Рассчитать сумму НДФЛ.

17. Работнику организации А. С. Смирнову – руководителю отдела кадров в октябре были начислены заработная плата – 40000 р.; премия по итогам работы за полугодие – 15000 р.; материальная помощь в связи с рождением ребенка – 56000 р. Помимо этого А.С. Смирнов является акционером организации. 15 сентября общим собранием акционеров было принято решение о выплате дивидендов по результатам полугодия А.С. Смирнову были начислены дивиденды в размере 10000 р., выплата произведена в октябре. Составить необходимые проводки, рассчитать НДФЛ.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## Тема 5. Прочие федеральные налоги и сборы

Содержание темы:

1. [Налогообложение подакцизных товаров](#)
2. [Налог на добычу полезных ископаемых](#)
3. [Водный налог](#)
4. [Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов](#)
5. [Государственная пошлина](#)
6. [Порядок исчисления и уплаты страховых взносов](#)

[Вопросы для самоконтроля освоения темы 5](#)

[Задания для самоконтроля освоения темы 5](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

### **1. Налогообложение подакцизных товаров**

Акцизы – это косвенные налоги, включаемые в цену товаров определенного перечня и оплачиваемые покупателем. Акцизы устанавливаются обычно на высокорентабельные товары для изъятия в доход государства части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров, и наполнения государственного бюджета.

Кроме того, акцизы выполняют функцию регулятора неэкономических процессов. Так, в соответствии с Национальной стратегией по борьбе против табака на 2009-2014 годы, утвержденной Правительством Российской Федерации в связи с присоединением Российской Федерации к Рамочной конвенции Всемирной организации здравоохранения по борьбе против табака, предполагается осуществление комплекса налоговых мер, в том числе: увеличение ставок акцизов на табачные изделия, обеспечивающее повышение и поддержание высоких цен на табачные изделия, при этом не приводящее к снижению налоговых сборов и стимулированию нелегальной торговли табачными изделиями; регулярный пересмотр ставок акцизов в сторону их увеличения темпами, опережающими уровень инфляции, с учетом покупательной способности потребителей.

Федеральным законом от 29 ноября 2012 г. № 203-ФЗ «О внесении изменений в статьи 181 и 193 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» на 2013 г. и плановый период 2014 и 2015 гг. предусмотрены опережающие темпы индексации ставок

акцизов на табачную продукцию по сравнению с уровнем инфляции.

Статьей 13 Федерального закона от 23 февраля 2013 г. № 15-ФЗ «Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака», вступающей в силу с 1 января 2014 г., предусмотрены ценовые и налоговые меры, направленные на сокращение спроса на табачные изделия. В частности, в качестве меры государственного воздействия на уровень цен табачной продукции предусматривается установление минимальных розничных цен такой продукции.

При этом минимальной розничной ценой табачной продукции признается цена, ниже которой единица потребительской упаковки (пачки) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями.

Налогоплательщиками акцизов являются организации и индивидуальные предприниматели, совершающие операции, которые признаются объектом обложения акцизами, и лица, признаваемые плательщиками акцизов в связи с импортом и экспортом товаров.

Обязанность по уплате акциза возникает только в том случае, если перечисленные категории плательщиков совершают определенные операции с подакцизными товарами. До момента совершения данных операций организации и иные лица плательщиками акциза не являются.

К подакцизным товарам относятся:

- этиловый спирт;
- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 %;
- алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 %;
- табачная продукция;
- автомобили легковые;
- мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

- прямогонный бензин;
- топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямой перегонки и (или) вторичного происхождения, кипящих в интервале температур от 280 до 360°С, которое было включено в перечень подакцизных товаров.

Не рассматриваются как подакцизные товары следующие товары:

- лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств;

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

- парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл, с объемной долей этилового спирта до 80 % включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 % 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 % 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, ликеро-водочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти;

- виноматериалы, виноградное сусло, иное фруктовое сусло, пивное сусло.

Акцизами облагаются перечисленные ниже операции с подакцизными товарами. Их условно можно разделить на 2 группы:

1) операции с подакцизными товарами, которые осуществляют их производители. К ним относятся:

- розлив алкогольной продукции и пива (объект обложения акцизами возникает, если в соответствии с техническими регламен-

тами или нормативно-технической документацией розлив является составной частью общего процесса производства этих товаров);

– смешение товаров в местах их хранения и реализации (кроме организаций общепита) (объект налогообложения возникает, если в результате смешения получается подакцизный товар, налоговая ставка по которому превышает налоговые ставки по товарам, использованным в качестве компонентов для смешения);

2) операции с подакцизными товарами, которые совершают другие лица (не производители):

– продажа переданных на реализацию (по решению судов или других уполномоченных органов) конфискованных и бесхозных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;

– получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

– получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;

– предстоящая закупка этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции с обязательной уплатой авансового платежа акциза;

– ввоз подакцизных товаров в РФ.

Акцизами облагается реализация (передача) на территории России произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров, в том числе:

1) непосредственно продажа произведенных подакцизных товаров;

2) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

3) передача права собственности на произведенные подакцизные товары на безвозмездной основе, а также при натуральной оплате товаров (в порядке товарообмена);

4) передача произведенных подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

5) передача произведенных подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, в паевые фонды кооперативов в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), а также передача организацией (хозяй-

ственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику при его выходе (выбытии) из этой организации.

б) передача произведенных подакцизных товаров в структуре организации, в том числе: для дальнейшего производства неподакцизных товаров; использования на собственные нужды; использования при натуральной оплате труда.

Под использованием подакцизных товаров для собственных нужд понимается использование данных товаров, при котором они не являются сырьем для дальнейшего производства других подакцизных или неподакцизных товаров (например, использование произведенных подакцизных товаров для рекламы, на выставках, на представительские расходы и т.п.).

К производству приравниваются любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которых получается подакцизный товар. К производству приравнивается также розлив алкогольной продукции и пива, осуществляемый как часть общего процесса производства данных товаров в соответствии с требованиями государственных стандартов и (или) другой нормативно-технической документации, которые регламентируют процесс производства указанных товаров и утверждаются уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза, относятся к таможенным платежам. Что касается дальнейшей реализации на территории Российской Федерации ввезенных подакцизных товаров, то объектом налогообложения акцизами признаются операции по реализации лицами произведенных ими подакцизных товаров. Таким образом, реализация на территории РФ ввезенных подакцизных товаров объектом налогообложения акцизами не является.

Операции по реализации подакцизных товаров за пределы территории России освобождаются от уплаты акцизов при соблюдении следующих условий:

1) если экспорт осуществляется непосредственно плательщиками акцизов или иными лицами на основании договоров комиссии, поручения либо агентского договора, заключенных с плательщиком акцизов.

2) если в налоговый орган представлено поручительство банка

или банковская гарантия.

Пунктом 1 ст. 185 Налогового кодекса РФ установлены 4 случая уплаты акцизов при ввозе, имеющие свои особенности в зависимости от того, под какой из таможенных режимов были помещены подакцизные товары.

1) акциз уплачивается в полном объеме в случае помещения подакцизных товаров под таможенные процедуры выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны, за исключением подакцизных товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону;

2) акциз не уплачивается в случаях:

– при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также под таможенную процедуру свободной таможенной зоны в портовой особой экономической зоне;

– при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории. В данном случае должно соблюдаться условие о том, что продукты переработки должны будут вывезены в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме с учетом положений, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле;

3) применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в случае, когда подакцизные товары были помещены под таможенную процедуру временного ввоза;

4) подлежат уплате суммы акциза, от уплаты которых налогоплательщик был освобожден либо если суммы акцизов были ему возвращены в связи с экспортом товаров при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру реимпорта. В отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру реимпорта, производится возврат (зачет) уплаченных сумм вывозных таможенных пошлин, если указанные товары помещены под таможенную процедуру реимпорта не позднее 6 месяцев со дня, следующего за днем помещения таких товаров под таможенную процедуру экспорта, если:

– эти товары помещаются под таможенную процедуру реим-

порта в течение 3 лет со дня, следующего за днем их перемещения через таможенную границу при вывозе с таможенной территории Таможенного союза;

– эти товары находятся в неизменном состоянии, за исключением изменений вследствие естественного износа или естественной убыли;

– таможенному органу представлены документы и сведения, необходимые для помещения товаров под таможенную процедуру реимпорта.

Пунктом 2 ст. 185 Налогового кодекса РФ установлены 2 случая уплаты акцизов при вывозе, имеющие свои особенности в зависимости от того, под какой из таможенных режимов были помещены подакцизные товары.

1) акциз не уплачивается:

– при вывозе товаров в таможенной процедуре экспорта за пределы территории РФ. В данном случае акциз не уплачивается или уплаченные суммы акциза возвращаются (засчитываются) налоговыми органами;

– при помещении товаров под таможенную процедуру таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, а также при помещении товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;

– при вывозе с территории РФ товаров в целях завершения специальной таможенной процедуры;

2) суммы акциза возвращаются налогоплательщику при вывозе товаров в таможенной процедуре реэкспорта за пределы территории РФ. В таком случае уплаченные при ввозе на территорию Российской Федерации суммы акциза возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

Общие правила определения налоговой базы по акцизам

1. Налоговая база по акцизам определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

2. Порядок определения налоговой базы при реализации (передаче) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров различается в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок. Налоговая база по акцизам определяется в

случаях, когда установлены:

1) твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения) – как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении;

2) адвалорные (в процентах) налоговые ставки – как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость;

3) комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок – как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза.

В настоящее время применяются только два вида налоговых ставок по акцизам:

– комбинированные, которые установлены в отношении сигарет и папирос;

– твердые, или специфические, которые установлены в отношении остальных подакцизных товаров.

Расчетной стоимостью табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного (налогового) периода или ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Кроме того, наряду с комбинированной ставкой утверждена минимальная специфическая ставка акциза в твердой сумме (в рублях за 1 тыс. шт.), которая установлена во избежание занижения налогоплательщиками максимальных розничных цен и снижения поступления акцизов в бюджет.

Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями или

индивидуальными предпринимателями, осуществляющими деятельность в сфере розничной торговли, общественного питания и сферы услуг. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Согласно п. 2 ст. 187.1 Налогового кодекса РФ в целях исчисления акцизов под маркой (наименованием) понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок (наименований) одним или несколькими из следующих признаков: индивидуализированным обозначением (названием), присвоенным производителем или лицензиаром, рецептурой, размерами, наличием или отсутствием фильтра, упаковкой.

Сумма акциза по сигаретам и папиросам с учетом комбинированной ставки рассчитывается налогоплательщиком в следующем порядке:

- определяется сумма акциза, соответствующая специфической составляющей ставки акциза, путем умножения количества реализованных в истекшем налоговом периоде сигарет и папирос на специфическую составляющую ставки;

- определяется сумма акциза, соответствующая адвалорной составляющей ставки акциза, путем умножения стоимости реализованных в истекшем налоговом периоде сигарет и папирос, исчисленной исходя из максимальных розничных цен, на адвалорную (в процентах) составляющую ставки акциза;

- определяется сумма акциза по комбинированной ставке путем сложения вышеуказанных сумм;

- определяется минимальная сумма акциза путем умножения количества реализованных сигарет и папирос на минимальную ставку акциза, установленную в рублях;

- сумма акциза, исчисленная по комбинированной ставке, сравнивается с минимальной суммой акциза.

Если сумма акциза, рассчитанная по комбинированной ставке акциза, равна или больше минимальной суммы акциза, то в бюджет уплачивается сумма акциза, рассчитанная по комбинированной ставке; если сумма акциза, рассчитанная по комбинированной ставке, меньше минимальной суммы акциза, в бюджет уплачивается сумма, рассчитанная по минимальной ставке акциза.

Пунктом 3 ст. 187.1 Налогового кодекса РФ для налогопла-

тельщиков – изготовителей либо импортеров сигарет (папирос) предусмотрена обязанность подавать в налоговый орган по месту учета либо в таможенный орган по месту декларирования подакцизных товаров уведомление о максимальных розничных ценах по каждой марке (наименованию) сигарет (папирос) не позднее, чем за 10 дней до начала календарного месяца, в котором эти цены будут применяться. Информация о максимальных розничных ценах, а также о месяце и годе изготовления, заявленных в уведомлении, должна быть нанесена на каждую потребительскую пачку (упаковку) табачных изделий. Исключение сделано только в отношении сигарет и папирос, которые не подлежат налогообложению.

Максимальные розничные цены, заявленные в уведомлении, действуют не менее одного календарного месяца. Налогоплательщикам предоставлено право изменять максимальную розничную цену на все марки (наименования) или несколько марок (наименований) табачных изделий, при этом они обязаны подавать в налоговый (таможенный) орган новое уведомление за 10 дней до начала следующего налогового периода. Максимальные розничные цены, указанные в новом уведомлении, подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с 1 числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, но не ранее истечения минимального срока действия предыдущего уведомления.

Информация о максимальных розничных ценах на сигареты и папиросы, указанная в уведомлениях, представляемых в налоговые или таможенные органы, подлежит опубликованию в электронно-цифровой форме в информационной системе общего пользования ФНС России или ФТС России соответственно.

3. Налоговая база по подакцизным товарам, ввозимым на территорию России, в том числе полученным в результате переработки вне ее таможенной территории, определяется в зависимости от установленных в отношении данных товаров налоговых ставок:

– по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (в рублях и копейках за единицу измерения) ставки акцизов, – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

– по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах от стоимости) ставки акцизов, – как сумма таможенной стоимости этих товаров и таможенной пошлины.

Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на таможенную территорию РФ партии подакцизных товаров. Если в составе одной партии подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. Если в составе партии ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ранее вывезенные с таможенной территории РФ для переработки вне таможенной территории России, налоговая база определяется в аналогичном порядке.

4. Сумма акциза по каждому виду подакцизных товаров (в том числе при ввозе на территорию России) исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки.

5. Общая сумма акциза определяется по итогам налогового периода как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных по каждому виду подакцизных товаров. Налоговый период определяется как каждый календарный месяц.

6. Если налогоплательщик не ведет отдельный учет операций по реализации подакцизных товаров, облагаемых по разным ставкам, сумма акциза определяется по максимальной ставке (из всех применяемых налогоплательщиком) по отношению к единой налоговой базе, определенной по всем облагаемым акцизами операциям.

7. Согласно ст. 200 Налогового кодекса РФ сумма акциза уменьшается на сумму налоговых вычетов. Вычетам подлежат суммы акциза в следующих случаях:

1) суммы акцизов, уплаченные при приобретении подакцизных товаров (либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории и объекты, находящиеся под ее юрисдикцией, приобретших статус товаров Таможенного союза, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров).

При этом вычеты производятся в следующем порядке:

– при исчислении суммы акциза на спиртосодержащую продукцию и (или) алкогольную продукцию (за исключением вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), сидра, пуаре, медовухи, пива и напитков, изготавливаемых на основе пива, винных напитков, изготавливаемых без добавления ректифицированного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спирто-

ванных виноградного или иного фруктового сула, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята) указанные налоговые вычеты производятся в пределах суммы акциза, исчисленной по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья, произведенным на территории РФ, исходя из объема использованных товаров (в литрах безводного этилового спирта) и ставки акциза, установленной в отношении этилового спирта, реализуемого организациям, уплачивающим авансовый платеж акциза;

– в случае использования в качестве сырья при производстве алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции подакцизных товаров, ввезенных на территорию РФ, налоговые вычеты производятся в пределах суммы акциза, исчисленной исходя из объема использованных товаров (в литрах безводного этилового спирта) и ставки акциза, установленной в отношении этилового спирта, реализуемого организациям, не уплачивающим авансовый платеж акциза;

2) суммы акцизов по операциям с денатурированным этиловым спиртом. При этом вычетам подлежат суммы акциза, начисленные:

– при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, при использовании денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции;

– налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, при реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

3) суммы акцизов по операциям с прямогонным бензином. При этом вычетам подлежат суммы акциза, начисленные:

– налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при реализации прямогонного бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина;

– налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при совершении с прямогонным бензином операций;

– при получении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина,

при использовании полученного прямогонного бензина самим налогоплательщиком для производства продукции нефтехимии и (или) при передаче прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии на давальческой основе;

4) суммы акцизов, уплаченные при возврате покупателем подакцизных товаров (в том числе возврате в течение гарантийного срока) или отказе от них;

5) суммы акцизов при безвозвратной утере подакцизных товаров. При этом вычету подлежит сумма акциза, относящаяся к части товаров, безвозвратно утерянных в пределах норм технологических потерь и (или) норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти для соответствующей группы товаров;

6) суммы акцизов при передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), в случае, если давальческим сырьем (материалами) являются подакцизные товары. Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные собственником указанного давальческого сырья (материалов) при его приобретении либо уплаченные им при ввозе этого сырья (материалов) на территорию РФ и иные территории и объекты, находящиеся под ее юрисдикцией, приобретшего статус товара Таможенного союза, а также суммы акциза, уплаченные собственником этого давальческого сырья (материалов) при его производстве;

7) суммы акцизов при производстве алкогольной продукции. При исчислении акциза на реализованную алкогольную и (или) подакцизную спиртосодержащую продукцию вычету подлежит уплаченная налогоплательщиком сумма авансового платежа акциза в пределах суммы этого платежа, приходящейся на объем этилового спирта, фактически использованного для производства реализованной алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, либо на объем приобретенного и (или) произведенного налогоплательщиком спирта-сырца, переданного в структуре одной организации для производства ректификованного этилового спирта, в дальнейшем используемого для производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции.

Налоговый период по акцизам установлен как каждый календарный месяц.

В соответствии со ст. 198 Налогового кодекса РФ налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые в соответствии

с гл. 22 Налогового кодекса РФ объектом обложения акцизами, обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму акциза.

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

Расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм акциза в случаях:

– реализации подакцизных товаров, операции по реализации которых освобождены от налогообложения. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза»;

– реализации (передачи) подакцизных товаров в розницу. При этом соответствующая сумма акциза включается в цену указанного товара.

Ставки акцизов приведены в [прил.1](#) и [прил.2](#).

Суммы акциза, предъявленные покупателю, не нужно учитывать ни в составе доходов, ни в составе расходов в целях исчисления налога на прибыль.

Суммы акциза, уплаченные покупателем при приобретении подакцизных товаров, учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров. Исключение составляет случай, когда подакцизные товары используются в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Тогда уплаченные суммы акциза принимаются к вычету.

Указанные вычеты производятся только в случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на произведенные подакцизные товары определены в расчете на одинаковую единицу измерения налоговой базы.

Сумма акциза по произведенному подакцизному товару уменьшается на сумму акциза по приобретенному подакцизному сырью во избежание двойного налогообложения.

Если при производстве одного подакцизного товара (например, для ароматизации табачных изделий) используется другой подакцизный товар, имеющий отличную от него единицу измерения налоговой базы (например, спиртосодержащая продукция), то сумма акциза, уплаченная при приобретении сырья, не подлежит вычету и включается в стоимость сырья.

Если на производство неподакцизных товаров израсходованы подакцизные товары, уплаченные суммы акцизов относятся на затраты по производству неподакцизных товаров в составе стоимости использованного сырья.

По подакцизным товарам, произведенным из давальческого сырья, суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком (то есть переработчиком) собственнику давальческого сырья, включаются в стоимость подакцизных товаров собственником сырья.

В Налоговом кодексе РФ установлены особенности расчета акциза при импорте подакцизных товаров. При импорте порядок расчета акциза, который нужно уплатить на таможне, зависит от того, какие именно товары импортируются в Россию: облагаемые таможенными пошлинами или освобожденные от уплаты таможенных пошлин. В первом случае акцизом будет облагаться таможенная стоимость товара с учетом таможенной пошлины.

При этом по каждой группе товаров акциз рассчитывается отдельно. Общая сумма акциза, подлежащего к уплате, будет равняться сумме акцизов, начисленных по группам товаров.

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 если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимися объектом налогообложения, по итогам налогового периода полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Превышение суммы налоговых вычетов над начисленной суммой акциза может произойти в следующих случаях:

1) возврат суммы акциза по экспортированной продукции превысил начисленную в отчетном периоде сумму акциза;

2) возврат суммы акциза по возвращенной покупателем подакцизной продукции превысил начисленную в отчетном (налоговом) периоде сумму акциза;

3) в отчетном (налоговом) периоде была произведена оплата подакцизных товаров, использованных и списанных на себестоимость продукции в предыдущем периоде.

Данные суммы направляются в отчетном (налоговом) периоде и в течение трех следующих налоговых периодов:

- на исполнение обязанности по уплате налогов;
- на уплату пени;
- на погашение недоимки или санкций, присужденных налогоплательщику.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***2. Налог на добычу полезных ископаемых***

Налогоплательщиками НДСПИ являются организации и индивидуальные предприниматели, входящие в круг лиц, имеющих правовой статус пользователей недр в соответствии с Законом Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах». Лицо приобретает статус недропользователя с даты государственной регистрации лицензии на пользование участком недр.

В целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ. Указанная обязанность должна быть исполнена в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр.

Местом постановки налогоплательщика на учет в качестве налогоплательщика НДСПИ является место нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование. Местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) РФ, на которой (которых) расположен участок недр.

Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются полезные ископаемые, перечисленные в подпунктах 1-3 пункта 1 статьи 336 НК РФ. Пункт 1 статьи 336 НК РФ группирует полезные ископаемые, являющиеся объектом обложения НДСПИ следующим образом: добытые из недр и извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства.

Не относятся к объектам обложения налогом на добычу полезных ископаемых полезные ископаемые и подземные воды, соответствующие следующим критериям:

- отнесенные к общераспространенным в соответствии с перечнями полезных ископаемых, относимых к общераспространенным;

- не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых;

- добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления.

Налогоплательщики самостоятельно определяют налоговую базу в отношении каждого добытого полезного ископаемого в отдельности.

Пунктом 2 статьи 338 НК РФ установлен порядок определения налоговой базы по НДС для добытых полезных ископаемых, за исключением угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа, газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья и газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья. Для других добытых полезных ископаемых налоговая база определяется как их стоимость, которая устанавливается путем ее оценки налогоплательщиком самостоятельно. Налоговая база при добыче отдельно перечисленных полезных ископаемых определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении, которое определяется налогоплательщиком самостоятельно в единицах массы или объема в зависимости от вида добытого полезного ископаемого.

Пункт 2 статьи 339 НК РФ предусматривает 2 метода определения количества добытого полезного ископаемого: прямой или косвенный. При этом, в случае если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

Прямой метод определения количества полезного ископаемого заключается в применении с этой целью измерительных средств и устройств.

Косвенный метод предполагает определение количества добытого полезного ископаемого расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

Если налогоплательщик применяет прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого в целях исчисления налога на добычу полезных ископаемых, количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого (разницы между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого).

Определение стоимости добытого полезного ископаемого осуществляется самостоятельно налогоплательщиком НДС. При этом законодатель устанавливает три способа, которые подлежат применению при определении их стоимости.

1. На основании сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий.

2. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого.

3. На основании расчетной стоимости полезных ископаемых. Указанный способ применяется, в частности, в случае реализации продукции, в отношении которой были осуществлены технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья, а также продукции, полученной при дальнейшей переработке полезного ископаемого, являющейся продукцией обрабатывающей промышленности.

Расчетная стоимость определяется налогоплательщиком самостоятельно, а в ее основе лежат данные 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.

Налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых признается календарный месяц.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых по добытому углю и углеводородному сырью определяется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Налоговая ставка в размере 0 % применяется при добыче ряда полезных ископаемых.

- полезные ископаемые в части их нормативных потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ;
- природный газ;
- подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемые при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;
- полезные ископаемые при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения);
- полезные ископаемые, остающиеся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения, а также добываемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств (в том числе в результате переработки нефтешламов) в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах;
- минеральные воды, используемые налогоплательщиком НДСИ исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации (в том числе после обработки, подготовки, переработки, розлива в тару);
- подземные воды, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан;
- нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет (для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых) и 15 лет (для лицензии на право пользования недрами

одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи);

- сверхвязкая нефть, добываемая из участков недр;

- нефть на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе РФ, до достижения накопленного объема добычи нефти и при соблюдении вышеуказанных сроков;

- нефть на участках недр, расположенных полностью или частично в Охотском, Азовском и Каспийском морях, до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 7 лет (для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых) и 12 лет (для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых);

- газ горючий природный;

- кондиционные руды олова, добываемых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Дальневосточного федерального округа, на период с 1 января 2013 года по 31 декабря 2017 года включительно;

- газовый конденсат совместно с газом горючим природным, используемый исключительно для производства сжиженного природного газа, на участках недр, расположенных полностью или частично на полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе.

К остальным полезным ископаемым применяются следующие налоговые ставки:

- калийные соли – 3,8 %;

- торф, горючие сланцы, апатит-нефелиновые, апатитовые и фосфоритовые руды – 4,0 %;

- кондиционные руды черных металлов до 31 декабря 2023 года – 4,8 %. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий способ добычи кондиционных руд черных металлов  $K_{\text{подз}}$ .  $K_{\text{подз}}$  признается равным 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 % балансовых запасов руд черных металлов на этом участке недр, и добычу которых предполагается полностью завершить не позднее 1 января 2024 года.

– сырье радиоактивных металлов, горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд), неметаллическое сырье, используемого в основном в строительной индустрии, соли природной и чистого хлористого натрия, подземные промышленные и термальные воды, нефелины, бокситы – 5,5 %;

– горнорудное неметаллическое сырье, битуминозные породы, концентраты и другие полупродукты, содержащие золото, иные полезные ископаемые, не включенные в другие группировки – 6,0 %;

– концентраты и других полупродукты, содержащие драгоценные металлы (за исключением золота), драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота), кондиционные продукты пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камне-самоцветного сырья – 6,5 %;

– минеральные воды и лечебные грязи – 7,5 %;

– кондиционных руд цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов); редких металлов, как образующих собственные месторождения, так и являющихся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых; многокомпонентных комплексных руд, а также полезных компонентов многокомпонентной комплексной руды, за исключением драгоценных металлов; природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней – 0,8 %.

Кроме того, в отношении добытых полезных ископаемых установлены налоговые ставки в фиксированном размере. Налоговая ставка в размере 493 р. применяется в период с 1 января по 31 декабря 2014 года включительно. Ставка в размере 530 р. подлежит применению в рамках следующего периода: с 1 января по 31 декабря 2015 года включительно. Налоговая ставка в размере 559 р. применяется в отношении добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной (за 1 т) и также ограничена временным интервалом: период с 1 января 2016 года.

При этом налоговая ставка по НДС в размере 559 р. подлежит умножению на следующие коэффициенты, каждый из которых округляется до 4 знаков после запятой:

–  $K_{ц}$  – коэффициент, который характеризует динамику мировых цен на нефть.

$$K_{Ц} = (Ц - 15) \times \frac{P}{261},$$

где  $Ц$  – средний за налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс», выраженной в долларах США, за баррель;  $P$  – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ.

Уровень цен нефти сорта «Юралс» рассчитывается как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде. При отсутствии указанной информации в официальных источниках средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс» на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья определяется налогоплательщиком самостоятельно.

–  $K_B$  – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр:

$$K_B = 3,8 - 3,5 \times \frac{N}{V},$$

где  $N$  – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр, в которую подлежат включению потери при ее добыче, определяемая по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;  $V$  – объем добычи.

Данная формула подлежит применению только в том случае, если степень выработанности запасов конкретного участка недр больше или равна 0,8 и меньше или равна 1. В случае, если степень выработанности запасов конкретного участка недр превышает 1, коэффициент  $K_B$  принимается равным 0,3. Во всех иных случаях рассматриваемый коэффициент признается равным 1.

–  $K_3$  – коэффициент, который характеризует величину запасов конкретного участка недр:

$$K_3 = 0,125 \times V_3 + 0,375,$$

где  $V_3$  – начальные извлекаемые запасы нефти в млн. тонн с точностью до 3 знака после запятой, 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 года, предшествующего году налогового периода, и накопленной добычи с начала разработки конкретного участка недр в соответст-

вии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода.

Данная формула подлежит применению в случае, если величина начальных извлекаемых запасов нефти  $V_3$  по конкретному участку недр меньше 5 млн. тонн и степень выработанности запасов конкретного участка недр меньше или равна 0,05. В остальных случаях, а также по нефти, облагаемой по ставке 0 п.,  $K_3$  равен 1.

–  $K_D$  – коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти. Он может принимать следующие значения:

0 – для добычи нефти из конкретной залежи углеводородного сырья, отнесенной к баженовским, абалакским, хадумским и доманиковым продуктивным отложениям в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых;

0,2 – для добычи нефти из конкретной залежи углеводородного сырья с утвержденным показателем проницаемости не более  $2 \cdot 10^{-3}$  мкм<sup>2</sup> и эффективной нефтенасыщенной толщиной пласта по указанной залежи не более 10 м;

0,4 – для добычи нефти из конкретной залежи углеводородного сырья с утвержденным показателем проницаемости не более  $2 \cdot 10^{-3}$  мкм<sup>2</sup> и эффективной нефтенасыщенной толщиной пласта по указанной залежи более 10 метров.

0,8 – для добычи нефти из конкретной залежи углеводородного сырья, отнесенной к продуктивным отложениям тюменской свиты в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых;

1 – для добычи нефти из прочих залежей углеводородного сырья.

Коэффициент  $K_D$  в размере 0 и 0,8 применяется до истечения 180 налоговых периодов, начинающихся с 1 января года, в котором степень выработанности запасов конкретной залежи углеводородного сырья впервые превысила 1 %. По истечении указанного срока значение коэффициента  $K_D$  принимается равным 1.

Для применения коэффициента  $K_D$  в размерах 0, 0,2, 0,4 и 0,8 должны быть одновременно соблюдены следующие условия:

1) нефть добывается из скважин, работающих в соответствии с проектной документацией, согласованной в установленном порядке, исключительно на залежах данного углеводородного сырья.

2) учет нефти, добываемой из залежей данного углеводород-

ного сырья, осуществляется с учетом требований, установленных п. 9 статьи 339 НК РФ.

3) нефть добывается из залежей углеводородного сырья, запасы которых учтены в государственном балансе запасов полезных ископаемых, утвержденном по состоянию на 1 января 2012 года, и степень выработанности которых в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2012 года составляет менее 3 % либо запасы нефти по которым поставлены на государственный баланс запасов полезных ископаемых после 1 января 2012 года.

Если не соблюдается хотя бы одно из вышеназванных условий, то  $K_D$  признается равным 1.

С 1 января 2015 г. из этого правила установлены исключения:

1) для всех залежей, которые удовлетворяют условиям применения любого пониженного коэффициента  $K_D$ . Если степень выработанности по состоянию на 1 января 2013 г. превысила 1 % и при этом для запасов, учтенных в госбалансе на 1 января 2012 г., она составляет менее 13 или 3 %, то 10 или 15 лет, необходимые для определения даты окончания периода применения пониженного коэффициента  $K_D$ , отсчитываются с 1 января 2014 г.;

– для залежей, отнесенных к баженовским, абалакским, хадумским и доманиковым продуктивным отложениям. Нулевой коэффициент  $K_D$  для нефти из таких залежей применяется до 1 января 2030 г., если по состоянию на 1 января 2012 г. степень выработанности превысила 3 %, но для запасов, учтенных в госбалансе на эту дату, составляет менее 13 %.

Перечисленные положения направлены на стимулирование разработки трудноизвлекаемых запасов.

Для целей определения значений коэффициента используются показатели проницаемости и эффективной нефтенасыщенной толщины пласта по залежи углеводородного сырья, указанные в государственном балансе запасов полезных ископаемых, утвержденном в году, предшествующем году налогового периода, определенные в порядке, устанавливаемом уполномоченными Правительством РФ федеральными органами исполнительной власти. Если показатель проницаемости по соответствующим залежам углеводородного сырья не позволяет применять указанные значения коэффициента  $K_D$ , то они принимаются равным 1 начиная с налогового периода, в котором впервые был применен коэффициент  $K_D$  менее 1, и уплате в

бюджет с применением ставки пени, равной 1/300 действующей в этот период ставки рефинансирования ЦБ РФ.

–  $K_{ДВ}$  – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья.  $K_{ДВ}$  в размере 0,3 применяется в случае, если значение коэффициента  $K_{Д}$  для залежи углеводородного сырья составляет менее 1 и степень выработанности запасов указанной залежи углеводородного сырья более 1. В остальных случаях используется следующая формула:

$$K_{ДВ} = 3,8 - 3,5 \times \frac{N_{ДВ}}{V_{ДВ}},$$

где  $N_{ДВ}$  – сумма накопленной добычи нефти по конкретной залежи углеводородного сырья (включая потери при добыче) в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;  $V_{ДВ}$  – 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 года, предшествующего году налогового периода, и накопленной добычи с начала разработки конкретной залежи углеводородного сырья в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода

Если значение коэффициента  $K_{ДВ}$  для залежи углеводородного сырья составляет менее 1 и степень выработанности запасов указанной залежи углеводородного сырья менее 0,8, он принимается равным 1..

–  $K_{ТД}$  – коэффициент, характеризующий территорию добычи полезного ископаемого. Указанный коэффициент подлежит применению участником регионального инвестиционного проекта, который своей целью имеет добычу полезных ископаемых, начиная с налогового периода, в котором организация внесена в реестр участников региональных инвестиционных проектов.

Коэффициент  $K_{ТД}$  признается равным нулю до начала применения налоговой ставки налога на прибыль организаций. Размер коэффициента зависит от количества налоговых периодов. С увеличением количества налоговых периодов увеличивается размер коэффициента. Размеры данного коэффициента установлены от 0 до 1.

НДПИ подлежит исчислению по итогам каждого налогового периода и в отношении каждого добытого налогоплательщиком полезного ископаемого. Налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование налогоплательщику НДПИ.

Если налогоплательщик применяет вычет, то сумма налога исчисляется по каждому участку недр, на котором осуществляется добыча, как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы, уменьшенное на величину указанного налогового вычета.

При превышении определенной за налоговый период суммы налогового вычета по участкам недр, над суммой налога, исчисленной по этим участкам недр, размер налогового вычета принимается равным сумме налога, исчисленной по этим участкам недр.

Налогоплательщик НДПИ имеет право по своему выбору уменьшить сумму налога, исчисленную за налоговый период при добыче угля на участке недр, на сумму экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, осуществленных (понесенных) налогоплательщиком в налоговом периоде и связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля на данном участке недр (налоговый вычет), либо учесть указанные расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Порядок признания расходов в целях применения данного налогового вычета, должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения. При этом изменение указанного порядка допускается не чаще одного раза в 5 лет.

Предельная величина налогового вычета равна произведению суммы налога, исчисленного при добыче угля на каждом участке недр за налоговый период, и коэффициента  $K_t$ , для определения которого руководствуются постановлением Правительства РФ от 10.06.2011 № 462. При этом учитываются степень метанообильности участка недр, на котором осуществляется добыча угля, и склонность угля к самовозгоранию в пласте на участке недр, на котором осуществляется добыча угля.

Значение коэффициента  $K_t$  устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике для целей налогообложения и не может превышать 0,3.

Если фактическая сумма расходов, осуществленных или понесенных налогоплательщиком НДПИ в налоговом периоде и связан-

ных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, превышает предельную сумму налогового вычета, то сумма такого превышения учитывается при определении налогового вычета в течение 36 налоговых периодов после налогового периода, в котором такие расходы были осуществлены или понесены налогоплательщиком. Сумма НДС подлежит уплате не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по НДС представляется не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

[Вернуться к началу темы](#)

### **3. Водный налог**

Если организация-водопользователь осуществляет пользование поверхностными водными объектами на основании лицензии и срок действия лицензии на настоящий момент не истек, организация будет являться плательщиком водного налога и обязана представлять налоговые декларации в общеустановленном порядке. По окончании срока действия лицензии правоотношения по водопользованию водными объектами регулируются Водным кодексом РФ. После того как взамен этих лицензий водопользователь заключит договор или получит решение по правилам, предусмотренным новым Водным кодексом РФ, он перестает быть плательщиком водного налога, и с него будет взиматься неналоговая плата за пользование водными объектами

В п. 1 ст. 333.9 Налогового кодекса РФ приведен перечень видов и целей водопользования, признаваемых объектами налогообложения водным налогом, по каждому из которых применяются соответствующие способы определения налоговой базы:

1) забор воды из водных объектов – налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период, на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления;

2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях – налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а 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 – налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии;

4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

В п. 2 ст. 333.9 Налогового кодекса РФ приведен исчерпывающий перечень видов и целей водопользования, не признаваемых объектами налогообложения водным налогом.

1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;

2) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;

3) забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;

4) забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

5) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

6) использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

7) использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а

также осуществление такой деятельности на водных объектах;

8) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

9) использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, 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.

Налоговые ставки при заборе воды из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования, являющиеся частью лимитов, до утверждения в установленном порядке схем комплексного использования и охраны водных объектов (не позднее, чем до 1 января 2015 г.) устанавливаются Федеральным агентством водных ресурсов на период с 2010 по 2012 г. и на период с 2013 по 2014 г. с разбивкой по годам. 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 расчетно как одна

четвертая утвержденного годового лимита.

Ставки водного налога приведены в [прил.3](#).

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 р. за 1000 м<sup>3</sup> воды, забранной из водного объекта..

Налоговым периодом по водному налогу признается квартал. Квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года

Водный налог уплачивается по местонахождению объекта налогообложения, то есть по месту осуществления водопользования, признаваемого объектом налогообложения. Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган также по местонахождению объекта налогообложения (по месту водопользования).

Водный налог полностью зачисляется в доход федерального бюджета, то есть не является источником формирования бюджетов субъектов РФ и, соответственно, бюджетов муниципальных образований.

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***4. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов***

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории РФ.

Объектами обложения признаются:

1) объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным п. 1 ст. 333.33 Налогового кодекса РФ: овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом; медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого); медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый; благородный олень, лось; пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козел, серна, тур, муфлон; косуля, кабан, кабарга, рысь, россомаха; дикий северный олень, сайгак; соболь, выдра; барсук, куница, сурок, бобр; харза; енот-полоскун; степной кот, камышовый кот; европей-

ская норка; глухарь, глухарь каменный; улар кавказский; саджа; фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоньш, погоньш-крошка, погоньш, большой погоньш, камышница.

Перечень объектов животного мира, изъятие которых из среды их обитания без разрешения запрещено, определяется специально уполномоченными государственными органами РФ по охране, контролю и регулированию использования объектов животного мира и среды их обитания. Пользование объектами животного мира, не включенными в перечень, указанный в ч. 4 ст. 34 Закона № 52-ФЗ, может осуществляться бесплатно, если это не связано с получением разрешения на пользование животным миром.

2) объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным п. п. 4 и 5 ст. 333.3 Налогового кодекса РФ.

Пунктом 1 ст. 333.3 Налогового кодекса РФ установлены ставки сбора за каждый объект животного мира ([прил.4](#))

Пунктами 2 и 3 ст. 333.3 Налогового кодекса РФ установлены льготные ставки сбора за пользование объектами животного мира:

– в размере 50 % при изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных;

– в размере 0 р. в случаях, если пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти; изучения запасов, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пунктом 4 ст. 333.3 Налогового кодекса РФ установлены ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов, за исключением морских млекопитающих ([прил.5](#)). Пунктом 5 ст. 333.3 Налогового кодекса РФ установлены ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов – морское млекопитающее ([прил.6](#)).

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 р. в случаях, если пользование та-

кими объектами водных биологических ресурсов осуществляется при:

- рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов;
- рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях.

Градо– и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, включенные в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации, а также российские рыбохозяйственные организации, в том числе рыболовецкие артели (колхозы), вправе применять ставки в размере 15 % от общепринятых. Для того чтобы воспользоваться указанной льготой, градо– и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации должны удовлетворять следующим критериям:

- осуществлять рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или использовать их на основании договоров фрахтования;

- быть зарегистрированными в качестве юридического лица;

- иметь в общем доходе от реализации товаров долю дохода от реализации добытых (выловленных) ими водных биологических ресурсов и иной продукции из водных биологических ресурсов, не менее 70 % за календарный год, предшествующий году выдачи разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;

- иметь численность работников с учетом совместно проживающих с ними членов семей по состоянию на 1 января календарного года, в котором осуществляется выдача разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, составляющую не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира определяется в отношении каждого объекта животного мира как произведение соответствующего количества объектов животного мира и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого объекта водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологиче-

ских ресурсов на дату начала срока действия разрешения.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира должна быть уплачена при получении разрешения на добычу объектов животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается в виде разового и регулярных взносов. При этом:

- сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10 %;
- уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;
- оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20 числа.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира по разрешению на добычу объектов животного мира, не позднее 10 дней с даты получения такого разрешения представляют в налоговый орган сведения о полученных разрешениях на добычу объектов животного мира, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов.

По истечении срока действия разрешения на добычу объектов животного мира организации и индивидуальные предприниматели вправе обратиться в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанное разрешение, за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным разрешениям на добычу объектов животного мира, выданным уполномоченным органом.

В перечень документов, на основании которых осуществляется зачет или возврат сумм сбора за пользование объектами животного мира по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира, включены:

- заявление плательщика сбора за пользование объектами животного мира о зачете или возврате суммы сбора за пользование объектами животного мира;
- уточненные сведения о полученной лицензии (разрешении) на пользование объектами животного мира, суммах сбора за пользование объектами животного мира, подлежащих уплате, и суммах

фактически уплаченного сбора (составленные в отношении нереализованной лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира).

Возможность зачета или возврата сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) по истечении срока их действия, распространяется только на сбор за пользование объектами животного мира и не может применяться к сбору за пользование объектами водных биологических ресурсов.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***5. Государственная пошлина***

Государственная пошлина – сбор, который взимают с организаций и физических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами РФ, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий

Организации и физические лица признаются плательщиками государственной пошлины в двух случаях:

- 1) если обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 Налогового кодекса РФ;
- 2) если выступают ответчиками в судах и при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Плательщик государственной пошлины обязан самостоятельно, то есть от своего имени, уплатить ее в бюджет, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах.

Государственная пошлина уплачивается плательщиком до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы, до совершения нотариальных действий и до выдачи документов (их копий, дубликатов).

Налоговый кодекс устанавливает 10-дневный срок уплаты государственной пошлины со дня вступления в законную силу решения суда для организаций и физических лиц, выступающих ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по де-

лам, рассматриваемым мировыми судьями, в случае принятия судами решения не в их пользу и освобождения при этом истца от ее уплаты.

В случае обращения за совершением юридически значимого действия несколькими лицами одновременно государственная пошлина уплачивается следующим образом:

- если среди них нет лиц, освобожденных от уплаты государственной пошлины, то она уплачивается плательщиками в равных долях;

- если среди обращающихся за совершением юридически значимого действия есть лица, освобожденные от уплаты государственной пошлины, то ее размер уменьшается пропорционально количеству лиц, освобожденных от ее уплаты. При этом оставшаяся часть суммы государственной пошлины уплачивается лицами, не освобожденными от уплаты государственной пошлины.

Факт уплаты государственной пошлины в безналичной форме подтверждается платежным поручением плательщика с отметкой банка о его исполнении. Уплата государственной пошлины в наличной форме подтверждается либо квитанцией банка или же квитанцией, которую плательщику выдает должностное лицо или касса органа, в котором производилась оплата.

Размеры государственной пошлины при совершении отдельных видов юридически значимых действий установлены ст. 333.19 – 333.34.

Льготы по уплате отдельных видов государственной пошлины установлены ст. 333.35-333.39.

С 1 января 2015 г. вводится понижающий коэффициент для расчета размера госпошлины, уплачиваемой физлицами при совершении юридически значимых действий с использованием порталов государственных (муниципальных) услуг и иных порталов, интегрированных с единой системой идентификации и аутентификации, и получении результата услуги в электронной форме. Величина коэффициента составляет 0,7.

В качестве оснований для возврата или зачета государственной пошлины установлены:

- уплата государственной пошлины в большем размере, чем это предусмотрено;

- возвращение заявления, жалобы или иного обращения или отказ в их принятии судами либо отказ в совершении нотариальных

действий уполномоченными на то органами и (или) должностными лицам и т.д.

– при прекращении производства по делу или оставлении заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции или арбитражным судом. Однако при заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом возврату истцу подлежит 50 % суммы уплаченной им государственной пошлины. Данное положение не применяется в случае, если мировое соглашение заключено в процессе исполнения судебного акта арбитражного суда.

– при добровольном удовлетворении ответчиком требований истца после обращения последнего в арбитражный суд и вынесения определения о принятии искового заявления к производству, а также при утверждении мирового соглашения судом общей юрисдикции.

Заявление о возврате суммы государственной пошлины подается плательщиком государственной пошлины в орган (должностному лицу), уполномоченный совершать юридически значимые действия, за которые уплачена (взыскана) государственная пошлина. К заявлению прилагаются необходимые документы.

– решения, определения и справки судов об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины,

– подлинные платежные документы, в случае если государственная пошлина подлежит возврату в полном размере,

– копии указанных платежных документов, в случае, если она подлежит возврату частично.

Заявление о возврате государственной пошлины может быть подано в течение 3 лет. Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины производится в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате. Непосредственно возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы госпошлины осуществляется органом Федерального казначейства.

Плательщик государственной пошлины имеет право не только на ее возврат, но и на ее зачет в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия.

Арбитражный суд по ходатайству истца, заявителя может предоставить ему отсрочку или рассрочку уплаты государственной пошлины на срок до окончания рассмотрения дела, но не более чем на 6 месяцев. Если после истечения срока, на который предостав-

лена отсрочка или рассрочка, дело не рассмотрено, суд выносит определение о взыскании с истца, заявителя неуплаченной государственной пошлины, выдает исполнительный лист и направляет его для исполнения в налоговый орган. При этом на сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который она была предоставлена.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***6. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов***

Страховые взносы неразрывно связаны с обязательным социальным страхованием. Их уплата обеспечивает право граждан на получение финансовой поддержки при выходе на пенсию, при беременности, в случае рождения ребенка, болезни, а также предоставляет право получения бесплатной медицинской помощи.

Страховые взносы разделены по видам обязательного социального страхования и по государственным внебюджетным фондам, в которые они зачисляются:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;
- страховые взносы на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- страховые взносы на обязательное медицинское страхование;
- страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Оно направлено на защиту имущественных интересов работников, чье здоровье пострадало в результате выполнения ими трудовых функций. Суть этого страхования в том, что работодатель обязан платить за работников страховые взносы. А работники, которые приобрели профессиональное заболевание (получили травму), имеют право на соответствующую выплату по страховке.

Страховые взносы не входят в налоговую систему России. В отношении них используется специальная «страховая» терминология и своя законодательная база.

Основным правовым актом, который регулирует порядок исчисления и уплаты новых страховых взносов, является Закон № 212-ФЗ. Данный Закон устанавливает круг плательщиков, облагаемый объект и базу, тарифы страховых взносов и т.п.; порядок

уплаты страховых взносов и контроль за их уплатой; ответственность за нарушение законодательства о страховых взносах, а также процедуру обжалования актов контролирующих органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Взаимодействуют с Законом № 212-ФЗ и федеральные законы об отдельных видах обязательного социального страхования:

– Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» – по пенсионному страхованию;

– Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» – по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

– Федеральный закон от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» – по медицинскому страхованию.

– Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

В них содержатся подробные положения о постановке на учет во внебюджетных фондах в качестве страхователя, условиях добровольного участия в отношениях по социальному страхованию и требованиях по уплате добровольных страховых взносов, порядке контроля за расходами на выплату страхового обеспечения. Кроме того, Закон № 255-ФЗ необходим при выплате пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком, так как он определяет условия, размеры и порядок назначения данных видов страхового обеспечения.

Также существуют федеральные законы, которые устанавливают обязанности страхователей, связанные с дополнительными гарантиями прав застрахованных лиц на получение трудовой пенсии:

– Федеральный закон от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» – устанавливает обязанность плательщиков пенсионных взносов представлять в ПФР сведения о застрахованных лицах, определяет состав таких данных, сроки и порядок их подачи.

– Федеральный закон от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнитель-

ных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» – согласно этому Закону граждане вправе добровольно участвовать в пенсионном страховании: из своих собственных средств уплачивать дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии. Причем они имеют возможность перечислять их через работодателя.

– Федеральный закон, который устанавливает страховые тарифы (ставки взноса) на страхование от несчастных случаев по классам профессионального риска. Он принимается ежегодно и на плановый период.

Помимо федеральных законов вопросы уплаты страховых взносов могут регулироваться и подзаконными актами Правительства РФ, Минтруда России, Минздрава России, Минздравсоцразвития России, Минфина России, государственных внебюджетных фондов, изданными в пределах их компетенции.

К плательщикам страховых взносов относятся:

1. Лица, которые выплачивают вознаграждения физическим лицам по трудовым и отдельным видам гражданско-правовых договоров:

– организации – российские юридические лица и иностранные компании, а также их филиалы и представительства, которые созданы на территории РФ;

– индивидуальные предприниматели;

– физические лица, которые не являются предпринимателями.

Как правило, это те, кто использует труд других физических лиц для решения своих бытовых проблем. Например, выполнения работ по ремонту дачи, оказания услуг няни для ребенка, сиделки для больного и т.п.

2. Лица, уплачивающие страховые взносы за себя самостоятельно (индивидуальные предприниматели, адвокаты, частнопрактикующие нотариусы, иные лица, занимающиеся в установленном законодательством РФ порядке частной практикой). Они обязаны платить только страховые взносы на ОПС и на ОМС в бюджеты ПФР и ФФОМС. Плательщиками взносов по нетрудоспособности и материнству в бюджет ФСС РФ они становятся, только если добровольно вступают в отношения по данному виду страхования.

В отношении взносов на страхование от несчастных случаев плательщиками также являются организации, использующие труд

физических лиц, осужденных к лишению свободы.

По своей сути предоставление льгот по страховым взносам на страхование от несчастных случаев направлено на социальную защиту инвалидов. Страховые взносы эти организации начисляют исходя из 60 % величины установленного страхового тарифа. Условно льготы можно разделить на две группы.

1) льготы всем организациям, которые оплачивают труд инвалидов I, II и III групп. Пониженный тариф применяется при начислении страховых взносов на оплату труда работников-инвалидов, а также на вознаграждения по гражданско-правовым договорам, если они содержат условие об уплате страховых взносов.

2) льготы, предоставленные специализированным организациям инвалидов.

#### Обязанности плательщиков страховых взносов

1. Правильное исчисление страховых взносов и своевременная их уплата в бюджеты внебюджетных фондов.

2. Представление органам ПФР и ФСС РФ документы (их копии), подтверждающие полноту и правильность исчисления и уплаты страховых взносов в ходе камеральной или выездной проверки ФЗ в течение 10 дней со дня вручения требования.

3. Ведение учета начисленных выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, а также исчисленных с них сумм страховых взносов.

4. Представление в органы контроля отчетности – расчетов по исчисленным и уплаченным страховым взносам.

5. Сообщение в территориальные подразделения ПФР и ФСС РФ об определенных событиях в их хозяйственной деятельности. Причем уведомить органы контроля необходимо в установленные сроки (табл. 25).

Таблица 25 – Сроки сообщения сведения налогоплательщика-ми страховых взносов в органы ПФР и ФСС РФ

Кто сообщает сведения	Какая информация направляется	Сроки для направления информации
Организация, индивидуальный предприниматель	Об открытии (закрытии) счетов в банке	В течение 7 рабочих дней со дня открытия (закрытия) счетов
Организация	О создании (закрытии) своего обособленного подразделения (отменяется с 1 января 2015г.)	В течение 1 месяца со дня создания (закрытия) подразделения
Организация	О своей реорганизации или ликвидации	В течение 3 рабочих дней со дня принятия решения
Индивидуальный предприниматель	О прекращении своей предпринимательской деятельности	

6. Выдача сотрудникам справки о сумме заработка. Данная

справка выдается за текущий календарный год и за 2 календарных года, предшествовавшие году прекращения работы или году обращения за справкой.

Для плательщиков страховых взносов установлены следующие периоды для подведения итогов по уплате взносов:

3) Расчетный период – период формирования базы для начисления страховых взносов. Расчетным периодом по страховым взносам на обязательное социальное страхование является календарный год.

4) Отчетный период – период, по итогам которого завершается формирование базы по страховым взносам, окончательно определяется сумма взносов к уплате в бюджеты ПФР, ФСС РФ и ФФОМС. Отчетными периодами по страховым взносам являются I квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года и календарный год.

Расчетный период состоит из 4 отчетных периодов. По итогам каждого отчетного периода подводятся промежуточные итоги по уплате страховых взносов, а также составляется отчетность, которая сдается в органы контроля – Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования РФ.

Для тех страхователей, которые не выплачивают физическим лицам вознаграждения и перечисляют страховые взносы только за себя, отчетных периодов не существует. Они могут платить страховые взносы как ежемесячно, так и единой суммой за год. Причем сроки для ежемесячной уплаты взносов не установлены, однако в целом весь платеж необходимо перечислить не позднее 31 декабря текущего года.

Порядок исчисления ежемесячного обязательного платежа по страховым взносам в ПФР, ФСС РФ, ФФОМС для остальных категорий плательщиков

Шаг 1. Формирование базы для начисления страховых взносов

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков-работодателей являются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров. У организаций и индивидуальных предпринимателей страховыми взносами облагаются вознаграждения физическим лицам по трудовым договорам, иные выплаты, производимые в рамках трудовых отношений (например, ежегодные премии по результатам работы за год, предусмотренные коллек-

тивным договором), по гражданско-правовым договорам на выполнение работ, оказание услуг, по договорам авторского заказа, об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, по договорам, которые заключены организациями на управление правами на коллективной основе с пользователями, если по ним авторам произведений выплачиваются вознаграждения. При этом страховые взносы по нетрудоспособности и материнству в бюджет ФСС РФ по указанным договорам уплачивать не нужно.

Физические лица без статуса предпринимателя уплачивают страховые взносы с тех выплат, которые они производят работающим у них лицам по трудовым договорам и по гражданско-правовым договорам на выполнение работ, оказание услуг. Причем, если такие договоры заключены физическим лицом с предпринимателем, адвокатом или нотариусом, страховые взносы на выплаты по ним не начисляются, поскольку эти лица платят взносы самостоятельно.

Объектом обложения страховыми взносами не являются:

1) выплаты физическому лицу, производимые за рамками трудовых отношений или гражданско-правовых договоров на выполнение работ (оказание услуг), а также авторских и лицензионных договоров:

– вознаграждения, которые выплачивает адвокатское образование адвокатам за выполнение функций председателя Президиума коллегии адвокатов или его заместителя;

– материальная помощь членам семьи умершего работника;

– выплаты членам совета директоров по решению общего собрания участников общества (акционеров);

– кооперативные выплаты пайщикам на основании решения общего собрания потребительского общества;

– оплата труда и иные выплаты, которые начислены после смерти работника;

2) выплаты, осуществляемые по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности на имущество (имущественные права), а также по договорам передачи имущества в пользование (выплаты по договорам купли-продажи, аренды, ссуды, займа и т.п.).

3) выплаты, начисленные иностранному гражданину или лицу без гражданства на основании трудового договора, согласно которому местом работы лица является обособленное подразделение российской организации за пределами РФ, или гражданско-правового договора на выполнение работ или оказание услуг, исполнение которого происходит за пределами территории РФ.

4) выплаты на возмещение расходов добровольца, производимые в рамках исполнения гражданско-правового договора, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 11.08.1995 № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».

5) выплаты, производимые в связи с подготовкой к проведению XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи.

7) выплаты, производимые в связи с подготовкой и проведением в РФ чемпионата мира по футболу FIFA 2018 г. и Кубка конфедераций FIFA 2017 г.

Вознаграждения физическим лицам, которые прямо освобождены от обложения страховыми взносами

– государственные пособия, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком;

– командировочные расходы, в том числе суточные;

– расходы членов совета директоров или членов другого аналогичного органа компании в связи с прибытием для участия в его заседании;

– компенсации, связанные с исполнением работником трудовых обязанностей;

– компенсации, связанные с увольнением работника (кроме компенсации за неиспользованный отпуск). С 1 января 2015 года выходное пособие и средний месячный заработок на период трудоустройства будут облагаться страховыми взносами в части превышения 3-кратного размера среднего месячного заработка (6-кратного – для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях). Это правило действует и в отношении сумм компенсаций руководителю, заместителю руководителя и главному бухгалтеру;

– компенсации расходов физического лица, понесенных им в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам граж-

данско-правового характера;

- возмещение расходов работника по уплате процентов по кредиту на приобретение или строительство жилья;
- другие выплаты, указанные в ст. 9 Закона № 212-ФЗ.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование не начисляются на следующие виды выплат:

1) на денежное содержание и иные выплаты в пользу прокуроров, следователей, судей федеральных судов, мировых судей. На указанных лиц не распространяется обязательное пенсионное страхование. В частности, судьи федеральных судов подлежат пенсионному обеспечению в соответствии с отдельным Федеральным законом от 15.12.2001 № 166-ФЗ «О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации»;

2) на вознаграждения за деятельность в студенческом отряде, который включен в федеральный или региональный реестр молодежных и детских объединений, пользующихся государственной поддержкой. Такие суммы не включаются в базу для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, если они выплачены в пользу лиц, обучающихся в профессиональных образовательных организациях, образовательных организациях высшего образования по очной форме обучения на основании трудовых или гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ и (или) оказание услуг. Если страхователь осуществляет такие выплаты, он обязан ежеквартально не позднее 15-го числа второго календарного месяца представлять в территориальные органы ПФР документы, подтверждающие членство в студенческом отряде лиц, в пользу которых они произведены, и форму обучения этих лиц в период членства в студенческом отряде.

Страховыми взносами по нетрудоспособности и материнству в ФСС РФ не облагаются любые вознаграждения, которые выплачиваются физическим лицам по гражданско-правовым договорам, в том числе по авторским, лицензионным, договорам об отчуждении исключительных прав.

У работодателей базу для начисления страховых взносов образует сумма выплат физическому лицу, которые облагаются страховыми взносами. Именно на величину базы начисляются страховые взносы.

Базу для исчисления страховых взносов нужно определять по

каждому физическому лицу отдельно. Рассчитывают ее за каждый календарный месяц нарастающим итогом с начала года

Чтобы рассчитать базу, вам нужно из общей суммы всех выплат физическому лицу, которые входят в объект обложения взносами, вычесть вознаграждения, которые освобождаются от обложения страховыми взносами.

Законодательство устанавливает предельную величину базы для начисления страховых взносов, которая ежегодно индексируется. Она составляет в 2013 г. – 568000 р. Выплаты сверх установленного лимита облагаются только страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование по тарифу 10 %.

С 2015 г. устанавливается новый порядок расчета предельной величины базы для начисления страховых взносов для страхователей, выплачивающих вознаграждения и производящих иные выплаты физлицам. На период с 2015 по 2021 гг. ее будет утверждать Правительство РФ с учетом размера средней заработной платы, увеличенного в 12 раз, и повышающего коэффициента, величина которого на каждый год названного периода предусмотрена в ч. 5.1 ст. 8 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ. Значение данного коэффициента будет постепенно повышаться (с 1,7 в 2015 г. до 2,3 в 2021 г.). В дальнейшем, то есть с 2022 г., предельная величина базы для начисления страховых взносов, установленная на предыдущий год, будет индексироваться.

В случаях, когда организация или предприниматель выплачивают вознаграждение по авторскому или лицензионному договору, предусмотрен особый порядок определения базы по страховым взносам. В отношении выплат по таким договорам базу нужно рассчитать только по пенсионным взносам и страховым взносам на ОМС. Для того чтобы рассчитать базу, нужно из доходов физического лица по договору, вычесть сумму его расходов. При этом по общему правилу расходы должны быть непосредственно связаны с извлечением доходов по договору и документально подтверждены. Если у физического лица нет документов, подтверждающих расходы, доход нужно уменьшить на нормативы затрат. Они закреплены в ч. 7 ст. 8 Закона № 212-ФЗ и в зависимости от предмета договора нормативы затрат составляют от 20 до 40% начисленного вознаграждения.

Шаг 2. Расчет ежемесячного платежа по страховым взносам.

Ежемесячный обязательный платеж по страховым взносам

рассчитывается исходя из базы, исчисленной с начала года, с учетом ежемесячных платежей, уплаченных за предыдущие месяцы. Его сумма определяется путем умножения база по страховым взносам, исчисленная нарастающим итогом с начала года до конца месяца, за который производится расчет на ставку тарифа страховых взносов в бюджет соответствующего внебюджетного фонда, уменьшенной на сумму ежемесячных обязательных платежей, которые были исчислены с начала года по месяц, предшествующий истекшему.

Исчислять страховые взносы по общим тарифам должны все плательщики, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, за исключением ограниченного числа страхователей, для которых предусмотрены пониженные тарифы. Это следует из ст. ст. 58, 58.1, ч. 1 ст. 58.2 Закона № 212-ФЗ.

Тарифы страховых взносов распределяются между бюджетами внебюджетных фондов следующим образом (табл. 26).

Таблица 26 – Распределение тарифов страховых взносов между бюджетами внебюджетных фондов

База для начисления страховых взносов	Тариф страхового взноса			Фонд социального страхования РФ	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
	Пенсионный фонд РФ	на страховую часть пенсии	на накопительную часть пенсии		
Не превышающая предельную величину базы для начисления взносов	Для лиц 1966 года рождения и старше	22 % (из них: 6 % – солидарная часть; 16 % – индивидуальная часть)	–	2,9 %	5,1 %
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	16 % (из них: 6 % – солидарная часть; 10 % – индивидуальная часть)	6 % (индивидуальная часть тарифа страховых взносов)		
Свыше предельной величины базы для начисления страховых взносов	Для лиц 1966 года рождения и старше	10 % (солидарная часть)	–	0 %	0 %
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	10 % (солидарная часть)	–		

Пониженные страховые тарифы вправе применять следующие плательщики страховых взносов:

- сельскохозяйственные товаропроизводители;
- организации народных художественных промыслов;
- семейные (родовые) общины коренных малочисленных на-

родов Севера, занимающиеся традиционными отраслями хозяйствования;

- организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют ЕСХН;

- организации, предприниматели и граждане, которые выплачивают вознаграждения инвалидам I, II или III группы, в отношении таких выплат;

- общественные организации инвалидов;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если соблюдены требования о численности инвалидов и доле их заработной платы в фонде оплаты труда;

- учреждения, которые созданы для достижения социально значимых целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, если единственным собственником имущества учреждения является общественная организация инвалидов;

- резиденты технико-внедренческих, промышленно-производственных и туристско-рекреационных особых экономических зон;

- хозяйственные общества, которые созданы после 13 августа 2009 г. бюджетными научными учреждениями и вузами;

- организации, осуществляющие деятельность в сфере информационных технологий (IT-компании);

- организации и индивидуальные предприниматели, которые осуществляют деятельность в области средств массовой информации;

- страхователи, которые применяют УСН и основной вид деятельности которых указан в п. 8 ч. 1 ст. 58 Закона № 212-ФЗ;

- некоммерческие организации, применяющие УСН и осуществляющие в соответствии с учредительными документами деятельность, указанную в п. 11 ч. 1 ст. 58 Закона № 212-ФЗ;

- благотворительные организации, применяющие УСН;

- аптечные организации, уплачивающие ЕНВД, и индивидуальные предприниматели, имеющие лицензию на фармацевтическую деятельность и уплачивающие ЕНВД;

- страхователи, производящие выплаты и иные вознаграждения членам экипажей судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

- организации, оказывающие инжиниринговые услуги;
- организации – участники проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в инновационном центре «Сколково»;

С 1 января 2013 г. для некоторых страхователей, производящих выплаты физическим лицам, установлены дополнительные тарифы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ в отношении следующих выплат:

- лицам, занятым на подземных работах, работах с вредными условиями труда и в горячих цехах (солидарная часть тарифа): в 2013 году – 4 %, в 2014 году – 6 %, с 2015 года – 9 %;
- лицам, занятым на работах с тяжелыми условиями труда;
- женщинам, работающим в качестве трактористов-машинистов в сельском хозяйстве, других отраслях экономики, а также в качестве машинистов строительных, дорожных и погрузочно-разгрузочных машин;
- женщинам, занятым в текстильной промышленности на работах с повышенной интенсивностью и тяжестью;
- лицам, занятым в качестве рабочих локомотивных бригад и работников, непосредственно осуществляющих организацию перевозок и обеспечивающих безопасность движения на железнодорожном транспорте и метрополитене, а также в качестве водителей грузовых автомобилей непосредственно в технологическом процессе на шахтах, разрезах, в рудниках или рудных карьерах на вывозе угля, сланца, руды, породы;
- лицам, занятым в экспедициях, партиях, отрядах, на участках и в бригадах непосредственно на полевых геолого-разведочных, поисковых, топографо-геодезических, геофизических, гидрографических, гидрологических, лесоустроительных и изыскательских работах;
- лицам, занятым в качестве рабочих, мастеров (в том числе старших) непосредственно на лесозаготовках и лесосплаве, включая обслуживание механизмов и оборудования;
- лицам, занятым в качестве механизаторов (докеров-механизаторов) комплексных бригад на погрузочно-разгрузочных работах в портах;
- лицам, занятым в плавсоставе на судах морского, речного флота и флота рыбной промышленности (за исключением портовых судов, постоянно работающих в акватории порта, служебно-

вспомогательных и разъездных судов, судов пригородного и внутригородского сообщения);

– лицам, занятым в качестве водителей автобусов, троллейбусов, трамваев на регулярных городских пассажирских маршрутах;

– лицам, непосредственно занятым полный рабочий день на подземных и открытых горных работах (включая личный состав горноспасательных частей) по добыче угля, сланца, руды и других полезных ископаемых и на строительстве шахт и рудников;

– лицам, занятым на судах морского флота рыбной промышленности на работах по добыче, обработке рыбы и морепродуктов, приему готовой продукции на промысле (независимо от характера выполняемой работы), а также на отдельных видах судов морского, речного флота и флота рыбной промышленности;

– лицам, работающим в летном составе гражданской авиации;

– лицам, занятым на работах по непосредственному управлению полетами воздушных судов гражданской авиации;

– лицам, занятым в инженерно-техническом составе на работах по непосредственному обслуживанию воздушных судов гражданской авиации;

– лицам, занятым в качестве спасателей в профессиональных аварийно-спасательных службах, профессиональных аварийно-спасательных формированиях МЧС России и участвовавшим в ликвидации чрезвычайных ситуаций;

– лицам, занятым на работах с осужденными в качестве рабочих и служащих учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

– лицам, работающим на должностях Государственной противопожарной службы (пожарной охраны, противопожарных и аварийно-спасательных служб) МЧС России.

Для всех этих категорий работников дополнительный тариф на страховую часть пенсии (солидарная часть тарифа) в 2013 году – 2 %, в 2014 году – 4 %, с 2015 года – 6 %.

При исчислении страховых взносов в бюджет ПФР по дополнительным тарифам положения, устанавливающие предельную величину базы для начисления страховых взносов, не применяются. То есть страховые взносы по дополнительным тарифам уплачиваются независимо от величины базы для исчисления взносов.

Шаг 3. Применение вычетов по страховым взносам в бюджет ФСС РФ. Ежемесячный платеж по взносам по нетрудоспособности

и материнству (в бюджет ФСС РФ) может быть уменьшен на произведенные расходы по выплате страхового обеспечения работникам. К этим расходам относятся:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- ежемесячное пособие по уходу за ребенком;
- социальное пособие на погребение.

Страховые взносы уплачиваются в полных рублях. С 1 января 2015 г. сумма страховых взносов, подлежащая перечислению в соответствующий внебюджетный фонд, будет определяться в рублях и копейках.

Особенности расчета платежей по взносам на страхование от несчастных случаев

1. Страховые взносы рассчитываются ежемесячно исходя из начисленной в этом месяце оплаты труда и страхового тарифа.

2. Размер тарифа взносов на страхование от несчастных случаев зависит от класса профессионального риска, к которому относится основной вид деятельности страхователя. Класс профессионального риска определяется по Классификации видов экономической деятельности, утвержденной Приказом Минтруда России от 25.12.2012 № 625н. Виды экономической деятельности сгруппированы в 32 класса, которые отражают уровень производственного травматизма, профессиональной заболеваемости и, соответственно, расходов на обеспечение по страхованию. Чем выше этот уровень, тем больше страховой тариф.

Ежегодно не позднее 15 апреля текущего года организация должна подтверждать основной вид деятельности. Для этого в территориальный орган ФСС РФ по месту нахождения организации нужно подавать следующие документы:

- заявление о подтверждении основного вида экономической деятельности;
- справка-подтверждение основного вида экономической деятельности;
- копия пояснительной записки к Бухгалтерскому балансу за предыдущий год (кроме субъектов малого предпринимательства).

Если организация пропустит этот срок, то орган ФСС РФ са-

мостоятельно отнесет ее к тому виду экономической деятельности, который имеет наиболее высокий класс профессионального риска из осуществляемых организацией видов деятельности.

К страховому тарифу на страхование от несчастных случаев орган ФСС РФ может назначить скидку или надбавку с учетом состояния охраны труда (включая результаты аттестации рабочих мест по условиям труда, а также обязательных медосмотров) и расходов на обеспечение по страхованию. Максимальный размер скидки или надбавки не может превышать 40 % утвержденного страхового тарифа. Расчет скидок и надбавок производится в соответствии с методикой, которую утверждает Министерство труда и социальной защиты РФ по согласованию с Минфином России и ФСС РФ.

3. Сумма исчисленного платежа может быть уменьшена на величину страхового обеспечения, выплаченного в связи с несчастным случаем на производстве или профзаболевание:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- отпускные в связи с дополнительным отпуском на период санаторно-курортного лечения и проезда к месту такого лечения, если путевку работнику выдал ФСС РФ.

Если размер выплаченного работникам страхового обеспечения будет больше, чем начисленные взносы, то их уплаты в данном месяце не производится, и сумма страхового обеспечения, которая не покрыта взносами, может быть возмещена из ФСС РФ.

Ежемесячный обязательный платеж уплачивается в бюджеты соответствующих внебюджетных фондов за всех работников общей суммой в бюджеты ПФР, ФСС РФ и ФФОМС отдельными платежными поручениями

Переплата по страховым взносам в бюджет того или иного внебюджетного фонда образуется в следующих случаях.

1. Плательщик ошибочно уплатил лишнюю сумму страховых взносов, пеней или штрафов по ним. Такая переплата может быть возвращена или зачтена в счет предстоящих платежей, в погашение задолженности по пеням и штрафам в бюджет внебюджетного фонда. Срок для принятия решения о зачете излишне уплаченных сумм взносов – 10 дней со дня обнаружения органами контроля переплаты или получения соответствующего заявления от плательщика либо подписания акта совместной сверки.

2. Органы контроля взыскали с плательщика излишнюю сум-

му страховых взносов, пеней и штрафов по ним. Излишне взысканные суммы подлежат возврату. Срок принятия решения о возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм – 10 дней со дня получения заявления или подписания акта сверки.

Зачет страховых взносов, пеней и штрафов по ним возможен строго в рамках того бюджета, в который они зачисляются. Возврат излишне уплаченных или взысканных страховых взносов при принятии положительного решения производится органами контроля в течение одного месяца со дня получения заявления от плательщика взносов.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***Вопросы для самоконтроля освоения темы 5***

1. В каких случаях организации и иные лица признаются налогоплательщиками акциза?
2. Кем установлен порядок обложения акцизами при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации?
3. Как отражается сумма акциза в расчетных документах плательщика?
4. Какие операции не подлежат налогообложению акцизами?
5. Что является налоговым периодом для налогоплательщиков акцизов?
6. Какая ставка акциза применяется при отсутствии раздельного учета по товарам, облагаемым по разным ставкам акцизов?
7. Как начисляется сумма акциза по конфискованным и (или) бесхозным подакцизным товарам и подакцизным товарам, от которых произошел отказ в пользу государства?
8. Каков порядок возврата сумм акциза?
9. Как осуществляется постановка на налоговый учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых?
10. Что является местом нахождения участка недр, предоставляемого налогоплательщику в пользование?
11. Какие полезные ископаемые именуются добытым полезным ископаемым в целях исчисления налога на добычу полезных ископаемых?

12. Какие полезные ископаемые являются видами добытого полезного ископаемого?
13. Как определяется количество добытого полезного ископаемого?
14. В каком порядке определяется оценка стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы?
15. В каких случаях налогообложение НДС осуществляется по налоговой ставке 0 %?
16. Каков порядок исчисления налога?
17. Каков порядок уплаты налога на добычу полезных ископаемых?
18. Каковы сроки уплаты налога на добычу полезных ископаемых?
19. Кто является налогоплательщиком водного налога?
20. Какой налоговый период установлен по данному виду налога?
21. В какой срок должен быть уплачен налог?
22. В какой налоговый орган подается налоговая декларация по водному налогу?
23. В какой налоговый орган подают налоговую декларацию налогоплательщики, отнесенные к крупнейшим налогоплательщикам?
24. Раскройте содержание понятия «государственная пошлина».
25. В каких случаях взимается государственная пошлина?
26. Перечислите основные категории физических лиц, которые имеют право пользоваться льготами при уплате государственной пошлины.
27. Каков порядок возврата государственной пошлины?
28. В каких случаях предоставляется отсрочка или рассрочка при уплате государственной пошлины?
29. Как определяется налоговая база по страховым взносам во внебюджетные фонды?
30. По каким ставкам страховых взносов облагаются выплаты физическим лицам?

[Вернуться к началу темы](#)

## *Задания для самоконтроля освоения темы 5*

1. Организация выпускает подакцизный товар. Себестоимость производства составляет 340 р. Организация рассчитывает получить прибыль в объеме не менее 15 % от себестоимости. Ставка акциза равна 6 р. с единицы товара. Определить минимальную отпускную цену товара с учетом НДС и акциза.

2. Табачная фабрика реализовала в отчетном периоде сигареты с фильтром в количестве 600000 пачек (в пачке 20 шт.). Ставка акциза равна 64 р. за 1000 шт. + 8 % от отпускной цены. Оптовая цена составила 10 р. за пачку (без учета НДС). Необходимо определить сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет за отчетный период.

3. Организация – производитель акцизной продукции, реализовала 450 л алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 25 % акцизному складу оптовой организации «Чемпион» и 300 л в розничную торговлю. Ставка акциза составляет 146 р. за 1 л безводного спирта. Необходимо определить сумму акциза, которую должна уплатить организация.

4. Организация произвела 60000 бутылок водки (емкость каждой 0,5 л, крепость 40 %) и реализовала в отчетном периоде 55000 бутылок. В отчетном периоде было закуплено 30000 л 96 %-ного спирта, который был полностью оплачен и списан в производство. Необходимо определить сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет за отчетный период.

5. Таможенная стоимость товара составляет 400000 р. Объем поставки 4000 л; ставка акциза 3 р. 15 коп. за 1 л; ставка НДС 18 %; таможенные пошлины 60000 р. Необходимо определить сумму акциза и НДС, подлежащие уплате в бюджет.

6. В отчетном периоде автомобильный завод произвел 100 джипов и 120 легковых автомобилей. Отпускная цена без учета акциза составила 780000 р. за 1 джип и 270000 р. за 1 легковой автомобиль. Вся произведенная продукция была реализована. Мощность двигателя джипа 200 л.с, а легкового автомобиля 100 л.с. Необходимо определить сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет за отчетный период.

7. Организация использует р. Обь для лесосплава в плотках. За III квартал она произвела сплав леса в плотках в количестве 4500

тыс. м<sup>3</sup>, сплав производился на расстояние в 1000 км. Необходимо рассчитать водный налог за III квартал.

8. Организация занимается обслуживанием шахты в городе Новомосковске, стоящем на берегу Дона. Общество выполняет работы по забору воды из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод. Объем забранной воды составляет 3000 м<sup>3</sup> в месяц. Необходимо рассчитать водный налог за квартал.

9. Организация (расположена на р. Ока) использует воду для охлаждения оборудования. Для общества установлен лимит забора воды в размере 5000 м<sup>3</sup> в месяц. Необходимо рассчитать квартальный водный налог, если предприятие произвело забор воды в следующих объемах: октябрь – 4 500 м<sup>3</sup>, ноябрь – 4 800 м<sup>3</sup>, декабрь – 5 300 м<sup>3</sup>.

10. ООО использует часть оз. Черное для организации досуга граждан, построив на озере аквапарк. Площадь озера, используемого для организации досуга, составляет 1,5 м<sup>2</sup>. Необходимо рассчитать годовой водный налог.

11. Молокозавод использует воду для охлаждения производимой продукции. Для молокозавода установлен лимит забора воды в количестве 3 000 м<sup>3</sup> в месяц. Необходимо рассчитать квартальный водный налог, если предприятие произвело реальный забор воды в следующих объемах: октябрь – 1 500, ноябрь – 3 200, декабрь – 3 150 м<sup>3</sup>.

12. Организация ловит рыбу в Беринговом море. Рассчитать сумму сбора за пользование объектами животного мира, если объем выловленной рыбы составил: терпуг – 120, навага – 150, кета – 435, сайра – 530 и трепанг – 50 т.

13. Организация совместно с Институтом развития биологических ресурсов России отлавливала животных. Необходимо рассчитать сумму сбора, которую необходимо уплатить организации, если ею было отловлено: бурых медведей – 8 особей, благородных оленей – 10, косулей – 15, кабанов – 15, соболей – 13 особей.

14. ООО ловит диких животных в тайге. Необходимо рассчитать сумму сбора за пользование объектами животного мира, если организация поймала барсуков 8, енотов-полоскунов 50, выдр 20 и соболей 35 особей, в том числе 1 особь в возрасте менее 1 года.

15. Организация совместно с Институтом океанологии РФ ловила морских животных. Необходимо рассчитать сумму сбора, ко-

торую необходимо уплатить, если было отловлено касаток 2, крылаток 5, морских котиков 10 и серых тюленей 10 особей.

16. ООО ловит дичь и животных в тайге. Необходимо рассчитать сумму сбора за пользование объектами животного мира, если организация поймала следующее количество дичи и животных: глухарей 120 особей, фазанов 65, камышниц 120, медведей 32 и лосей 42 особи.

17. Гражданин подает кассационную жалобу на решение суда. Оспариваемая сумма равна 130 000 р., а сумма искового заявления с учетом компенсации морального ущерба составляет 790 000 р. Необходимо рассчитать сумму государственной пошлины.

18. Рассчитать размер государственной пошлины в следующих случаях: а) в суд подается иск о признании сделки недействительной; б) физическое лицо подает заявление об оспаривании действий администрации города; в) гражданин обратился к нотариусу для удостоверения договора дарения транспортного средства родному брату; г) гражданка, являющаяся инвалидом 1-й группы, обратилась к нотариусу для удостоверения завещания; д) граждане обратились в ЗАГС для государственной регистрации брака, включая выдачу свидетельства.

19. Редактор А.А. Котов получает в организации заработную плату в размере 36000 р. ежемесячно. В феврале текущего года за разработку художественного оформления обложки нового издания по договору авторского заказа ему также начислили вознаграждение в сумме 8000 р. При выполнении заказа редактор понес расходы, однако подтверждающих документов не представил. В марте 2012 г. в связи с участием А.А. Котова в профессиональном конкурсе ему была выдана материальная помощь в сумме 3000 р. Рассчитать суммы ежемесячных платежей страховых взносов в соответствующие фонды за период с января по март текущего года.

20. Организация, применяющая общие тарифы страховых взносов, заключила с М.И. Алексеевым договор на оказание услуг по переводу текста с французского языка. По данному договору в феврале текущего года организация начислила и выплатила ему вознаграждение в размере 30000 р. С 1 марта организация приняла М.И. Алексеева на постоянную работу по трудовому договору. Заработная плата М.И. Алексеева – 70000 р. ежемесячно. Рассчитать годовую сумму страховых взносов.

21. Организация занимается производством вентиляторов. В организации трудятся 30 работников, один из них является инвалидом I группы. Рассчитать сумму страхового тарифа на страхование от несчастных случаев в оплаты труда работников.

22. Организация занимается розничной торговлей обувью. За февраль организация начислила своим работникам заработную плату в размере 3000000 р. Выплат по гражданско-правовым договорам не было. Рассчитать сумму платежа на страхование от несчастных случаев при условии, что: а) скидок и надбавок к страховому тарифу организации не установлено; б) к страховому тарифу применяется скидка 20 %; в) к страховому тарифу применяется надбавка 20 %.

23. Предприятием в отчетном периоде было добыто 2000 т природной соли. Себестоимость добычи 1 т составила 150 р., рыночная цена — 300 р. за 1 т. Способ оценки стоимости добытой соли – исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации без учета государственных субвенций. Необходимо определить сумму налога по добытым ископаемым.

24. Кирпичный завод имеет лицензию на добычу глины. В I квартале года предприятием было добыто 450 т глины, из которых 70 % было отпущено на производство кирпича. Оставшаяся глина была реализована: 50 % по цене 600 р. за 1 т (с учетом налогов), а 50 % по цене 700 р. за 1 т (с учетом налогов). Во II квартале организация добыла 350 т глины. При этом сделки по реализации не производились, на внутреннее потребление она также не использовалась. Рыночная цена 1 т глины в I квартале составляла 550 р., во II квартале – 650 р. за 1 т. Себестоимость добычи тонны глины составила 350 р. Необходимо рассчитать суммы налогов на добычу полезных ископаемых, подлежащие уплате в I и II кварталах.

25. 1 января текущего года организация заключила договор на поставку золота по цене 290 р. за 1 г. В III квартале отчетного года организация добыла 1000 г золотосодержащего концентрата и направила 800 г концентрата на аффинаж, из которого было получено 600 г химически чистого золота. Рыночная цена 1 г золота в III квартале составила 390 р. Необходимо рассчитать сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате по результатам деятельности в III квартале.

26. По состоянию на 1 июля текущего года организация имела лицензию на добычу природного газа. Она вела добычу за счет

собственных средств. В текущем налоговом периоде организация добыла 150 тыс. м<sup>3</sup> газа, при этом попутный газ составил 1,7 % от всего объема добытого газа. В том же налоговом периоде природный газ реализован следующим образом: 30 тыс. м<sup>3</sup> на внутреннем рынке по цене 4100 р. за 1 тыс. м<sup>3</sup> (с учетом налогов); 20 тыс. м<sup>3</sup> в Азербайджан по цене 4500 р. за 1 тыс. м<sup>3</sup>. (с учетом налогов); 60 тыс. м<sup>3</sup> в Польшу по цене 135 долл. США за 1 тыс. м<sup>3</sup>. Курс доллара ЦБ РФ на дату определения цены сделки составлял 28 р. Необходимо рассчитать сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате за соответствующий налоговый период.

27. В текущем году организация получила разрешение на добычу 450000 т природной соли. При ее добыче потери составили 40000 тонн. Норматив потерь равен 20 % от погашенных запасов, при этом ставка платы за 1 т погашенных запасов составляет 50 р. Необходимо определить общую сумму платежей в бюджет.

28. Предприятием в I квартале текущего года было добыто 3000 т минеральной воды, а реализовано 2700 т по цене 250 р. за 1 т. За год предприятие полностью возместило расходы государства на поиск и разведку месторождения. Необходимо рассчитать сумму налога на добытые полезные ископаемые.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## **Тема 6. Прочие региональные и местные налоги и сборы**

*Содержание темы:*

1. *Налог на имущество организаций*
2. [Налог на игорный бизнес](#)
3. [Транспортный налог](#)
4. [Земельный налог](#)
5. [Налог на имущество физических лиц](#)

[Вопросы для самоконтроля освоения темы 6](#)

[Задания для самоконтроля освоения темы 6](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## 1. *Налог на имущество организаций*

Налог на имущество организаций является региональным налогом. Для того чтобы ввести налог на имущество на соответствующей территории, законодательные органы субъектов РФ должны принять закон о налоге на имущество организаций, который будет обязательен на соответствующей территории. Законодательные (представительные) органы субъектов РФ при установлении налога на имущество определяют налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, а также устанавливают налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

В Кемеровской области налог на имущество взимается на основании Закона Кемеровской области от 26.11.2003 № 60-ОЗ «О налоге на имущество организаций и о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Кемеровской области».

Плательщиками налога на имущество признаются организации, у которых есть имущество, признаваемое объектом налогообложения. В зависимости от порядка определения налоговой базы можно выделить 2 группы налогоплательщиков:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, которые ведут деятельность через постоянное представительство в России; не имеют постоянного представительства, но владеют на праве собственности недвижимым имуществом, которое находится на территории РФ, или недвижимым имуществом, полученным по концессионному соглашению.

Освобождены от обязанностей налогоплательщиков организации, которые применяют специальные налоговые режимы, а именно:

- 1) систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенную систему налогообложения;
- 3) систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в отношении имущества, используемого для деятельности, облагаемой ЕНВД.
- 4) систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции в отношении основных средств, которые нахо-

дятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями.

Также освобождены от обязанностей налогоплательщика организаторы XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и Международная федерация футбольных ассоциаций FIFA и дочерние организации FIFA в отношении имущества, используемого ими 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». Организаторы Олимпийских и Паралимпийских игр не платят налог только в отношении имущества, которое используют исключительно для организации и проведения в г. Сочи Олимпийских и Паралимпийских игр, а также для развития города как горноклиматического курорта, и данное налоговое освобождение действует до 1 января 2017 г.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств.

Движимое имущество, принятое на учет в качестве основного средства после 1 января 2013 года, не признается объектом налогообложения.

Таблица 28 – Объекты обложения налогом на имущество организаций для различных категорий налогоплательщиков

Категория налогоплательщиков	Объект налогообложения
Российские организации	Основные средства, которые учитываются на балансе указанных организаций в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета в РФ
Иностранные организации, которые ведут деятельность в России через постоянное представительство	
Иностранные организации, которые не имеют в России постоянного представительства	Недвижимое имущество, которое расположено на территории РФ и находится в собственности указанных организаций или получено ими по концессионному соглашению

П. 4 ст. 374 НК РФ предусмотрен перечень объектов основных средств, не подлежащих обложению налогом на имущество. В частности, к ним относятся:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых зако-

нодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба. При этом данное имущество должно использоваться для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ;

- объекты культурного наследия (памятники истории и культуры);

- ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Российские организации определяют налоговую базу (базу для расчета авансовых платежей) самостоятельно по результатам налогового или отчетных периодов. Если законодательством субъекта РФ предусмотрена уплата авансовых платежей по налогу по итогам отчетных периодов – I квартала, полугодия, 9 месяцев, то налоговую базу нужно рассчитывать по истечении каждого из них.

Для исчисления среднегодовой стоимости имущества необходимы данные бухгалтерского учета об остаточной стоимости основных средств, которые являются объектами налогообложения.

Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, устанавливает уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ. С 1 января 2015 года вновь образованный объект недвижимого имущества подлежит налогообложению по кадастровой стоимости, определенной на дату постановки такого объекта на государственный кадастровый учет до включения его в перечень.

Налоговая база по налогу на имущество организаций определяется отдельно:

- в отношении имущества по местонахождению организации;
- в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации (имеющего отдельный баланс);

- в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, а также обособленного подразделения организации (имеющего отдельный баланс) или постоянного представительства иностранной организации;

- в отношении имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения;

- в отношении имущества, налоговая база в отношении кото-

рого определяется как его кадастровая стоимость;

– в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Если объект недвижимого имущества имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов РФ, налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ в части, пропорциональной доле балансовой стоимости.

Налоговым периодом по данному налогу является календарный год. Отчетные периоды – I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

При этом соответствующий орган субъекта РФ при установлении налога на имущество вправе решить, будет ли он устанавливать отчетные периоды или нет.

Налоговые ставки по налогу на имущество организаций устанавливаются субъектами РФ.

Величина налоговой ставки по налогу на имущество устанавливается соответствующими органами субъекта РФ. Размер налоговой ставки по данному налогу ограничен и не может превышать 2,2 %. Налоговая ставка является самостоятельным элементом налогообложения и не относится к налоговым льготам.

Субъекты РФ вправе на своей территории вводить дифференцированные налоговые ставки для различных категорий налогоплательщиков или в отношении определенного имущества. В том случае если законами субъектов РФ налоговые ставки не определены, то применяются ставки, установленные Налоговым кодексом РФ. С 1 января 2013 г. по 31 декабря 2018 г. Налоговым кодексом РФ введены ограничения размера ставок в отношении железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью. То есть установленные законами субъектов РФ налоговые ставки в отношении указанных объектов не могут превышать 0,4 % в 2013 г., 0,7 % в 2014 г., 1,0 % в 2015 г., 1,3 % в 2016 г., 1,6 % в 2017 г. 1,9 % в 2018 г. Перечень имущества, относящегося к названным выше объектам, утвержден Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 504

На территории Кемеровской области основная ставка налога – 2,2 %. Ставка 0 % устанавливается в отношении:

– имущества государственной казны РФ и казны Кемеровской области;

– имущества, используемого органами государственной власти Кемеровской области для осуществления возложенных на них функций;

– в отношении имущества предприятий химической промышленности, осуществляющих работы по ликвидации источников химической опасности, в том числе производств порохов и взрывчатых веществ, на основании соответствующих государственных контрактов;

– в отношении имущества органов местного самоуправления, используемого для осуществления возложенных на них функций в сфере дошкольного образования, являющегося объектом концессионных соглашений;

– региональных и муниципальных автомобильных дорог общего пользования;

– для налогоплательщиков, у которых средняя (среднегодовая) стоимость основных средств, используемых в целях розничной торговли моторным топливом, составляет не менее 70 % от средней (среднегодовой) остаточной стоимости имущества за отчетный (налоговый) период.

Ставка 0,1 % устанавливается для объектов муниципального жилищного фонда.

Льготы по налогу на имущество устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом РФ и (или) соответствующими законами субъектов РФ. Льготы по налогу на имущество можно условно разделить на следующие виды.

1. Льготы, которые установлены положениями Налогового кодекса РФ и применяются во всех субъектах РФ, где введен налог на имущество организаций. При этом льготы по налогу на имущество, установленные Налоговым кодексом РФ, действуют на всей территории РФ и не требуют повторного закрепления в законе субъекта РФ. Отдельные категории организаций освобождаются от налога при условии использования ими имущества в строго определенных целях (п. п. 1-4 ст. 381 НК РФ).

Таблица 29 – Категории налогоплательщиков, освобождаемые от уплаты налога на имущество организации Налоговым кодексом

Категория налогоплательщиков	Цель использования имущества
Организации и учреждения уголовно-исполнительной системы	Для осуществления возложенных на них функций

Религиозные организации	Для осуществления религиозной деятельности
Общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %	Для осуществления уставной деятельности этих организаций
Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %	Для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 18.02.2004 № 90), работ и услуг (кроме брокерских и иных посреднических услуг)
Учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов	Для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям
Организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции	Для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями

Организации освобождены от налогообложения в отношении особого вида имущества:

– федеральных автомобильных дорог общего пользования и сооружений, которые являются их неотъемлемой частью. Льгота предоставляется только в отношении имущества, которое указано в Перечне, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 504;

– вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность:

1) на имущество, имеющее высокую энергетическую эффективность согласно Перечню, устанавливаемому Постановлением Правительства РФ от 16.04.2012 № 308. Данная льгота применяется с 1 января 2012 г. в отношении объектов, принятых на учет начиная с этой даты;

2) на имущество с высоким классом энергетической эффективности (если в отношении указанных объектов законодательством РФ предусмотрено определение классов такой эффективности). В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 31.12.2009 № 1222, льгота применяется, если имущество отнесено к классам А, А+ или А++. Указанную льготу можно применять в течение 3 лет со дня постановки имущества на учет.

Не облагается налогом все имущество следующих категорий организаций:

- специализированных протезно-ортопедических предприятий;
- адвокатских образований: коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;
- государственных научных центров.
- организаций, признаваемых управляющими компаниями и получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково»;

Освобождается от налогообложения имущество, которое учтено на балансе организаций, являющихся резидентами особых экономических зон (далее – ОЭЗ). Такое имущество должно быть создано или приобретено для ведения деятельности на территории ОЭЗ, использоваться на территории ОЭЗ в рамках соглашения о создании ОЭЗ и расположено на территории данной ОЭЗ.

2. Льготы, которые предусмотрены соответствующим законом субъекта РФ и действуют только на территории этого субъекта. В настоящее время в субъектах РФ действуют следующие виды льгот по налогу на имущество организаций.

1) освобождение от налогообложения определенных категорий налогоплательщиков в отношении всего принадлежащего им имущества;

2) освобождение от налогообложения особых категорий налогоплательщиков в отношении имущества, которое используется в специальных целях;

3) освобождение от налогообложения всех налогоплательщиков в отношении конкретных видов имущества;

4) уменьшение суммы налога к уплате для определенных категорий налогоплательщиков.

Льготы по налогу на имущество, предоставляемые на территории Кемеровской области:

1) ставка 0 % применяется:

– для организаций, у которых средняя стоимость основных средств (вне зависимости от места их нахождения), используемых исключительно для производства товаров (работ, услуг), созданных (выполненных, оказанных) в результате осуществления деятельности по добыче (обогащению) железных руд, составляет не менее 70 % от средней остаточной стоимости имущества за отчетный (на-

логовый) период (с 1 января 2013 года и действует по 31 декабря 2015 года)

– негосударственных дошкольных образовательных учреждений с аналогичными показателями;

– организаций, осуществляющих деятельность по переработке отходов на территории Кемеровской области с аналогичными показателями;

– региональных и муниципальных автомобильных дорог общего пользования;

– имущества, используемого органами государственной власти Кемеровской области для осуществления возложенных на них функций;

– имущества государственной казны РФ и казны Кемеровской области;

– имущества предприятий химической промышленности, осуществляющих работы по ликвидации источников химической опасности, в том числе производств порохов и взрывчатых веществ, на основании соответствующих государственных контрактов;

– имущества органов местного самоуправления, используемого для осуществления возложенных на них функций в сфере дошкольного образования, являющегося объектом концессионных соглашений.

2) ставка 0,1 % – в отношении объектов муниципального жилищного фонда.

субъектам, у которых средняя остаточная стоимость основных средств, используемых исключительно для производства товаров (работ, услуг), полученных в результате реализации инвестиционного (инновационного) проекта, составляет не менее 70 % от средней остаточной стоимости имущества за отчетный (налоговый) период, а также Управляющим и базовым организациям и резидентам технопарков, включенных в реестр технопарков в Кемеровской области, участникам зон экономического благоприятствования, предоставляется освобождение от уплаты налога на имущество организаций;

Сумма авансового платежа рассчитывается по формуле:

$$АП = \frac{(C_{И} - C_{Л}) \times C_{т}}{4} - АП_{Л},$$

где  $АП$  – авансовый платеж за отчетный период;  $C_{И}$  – средняя стоимость имущества за отчетный период;  $C_{Л}$  – средняя стоимость

имущества, не облагаемого в связи с предоставлением льготы в виде освобождения от налога на имущество;  $Ст$  – налоговая ставка;  $АП_{пл}$  – сумма авансового платежа, которая не уплачивается в бюджет в связи с предоставлением льготы по уменьшению налога к уплате.

Чтобы применить формулу, нужно последовательно выполнить следующие действия.

1. Определить объект налогообложения – имущество, которое облагается налогом. Как правило, такое имущество отражается в бухгалтерском учете на счетах 01 и 03. Далее среди имущества, которое облагается налогом, необходимо выделить группы основных средств исходя из нескольких критериев.

Во-первых, следует определить имущество, в отношении которого авансовые платежи уплачиваются в разные бюджеты, то есть нужно выделить:

а) имущество, по которому налог перечисляется по месту нахождения организации;

б) имущество, в отношении которого налог перечисляется по месту нахождения обособленного подразделения с отдельным балансом;

в) объекты недвижимости, которые расположены вне места нахождения организации или обособленного подразделения с отдельным балансом.

Во-вторых, может потребоваться выделить из указанных групп основные средства, облагаемые по разным налоговым ставкам.

В-третьих, нужно учитывать особенности заполнения налоговой отчетности – расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций. Они предполагают выделение и раздельное исчисление авансовых платежей в отношении:

а) льготированного имущества – отдельно по каждой льготе, связанной с полным освобождением того или иного имущества от налога;

б) каждого основного средства, которое расположено на территории нескольких субъектов РФ или на территории региона и в территориальном море РФ.

2. Рассчитать среднюю стоимость имущества за отчетный период (налоговую базу для начисления авансовых платежей). При этом необходимо учесть льготы в виде освобождения от уплаты на-

лога определенного имущества. Порядок расчета средней стоимости имущества за отчетный период выглядит следующим образом.

- определяется остаточная стоимость имущества на 1 число каждого месяца отчетного периода и на 1 число месяца, следующего за отчетным периодом. При этом в расчете средней стоимости участвует все имущество, которое относится к объекту налогообложения, включая льготированное;

- суммируются все полученные значения остаточной стоимости имущества;

- полученная сумма делится на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на 1.

С 1 января 2015 года налог на имущество в отношении объектов, право собственности на которые возникло или прекратилось в течение налогового периода, исчисляется с учетом специального коэффициента. Данный коэффициент позволяет исчислить налог только за те месяцы, в течение которых объект находился в собственности.

Если организация применяет льготы в виде освобождения от уплаты налога в отношении какого-то вида имущества или всех ваших основных средств, то из средней стоимости всего имущества она вычитает среднюю стоимость основных средств, по которым она освобождена от уплаты налога. Средняя стоимость льготированного имущества за отчетный период рассчитывается точно так же, как и средняя стоимость облагаемого налогом имущества.

3. Применить к базе для начисления авансовых платежей налоговую ставку и выделить 1/4 полученного произведения. Для этого среднюю стоимость каждой группы имущества или объекта недвижимости нужно умножить на ставку налога, и полученное произведение средней стоимости имущества за отчетный период и ставки налога нужно разделить на 4.

4. Применить льготы по уменьшению суммы налога к уплате. Для этого сначала необходимо определить сумму, на которую можно уменьшить авансовый платеж к уплате, в соответствии с региональным законодательством. Затем из суммы исчисленного авансового платежа вычесть сумму, на которую можно его уменьшить.

В случае, если в субъекте РФ установлены отчетные периоды (квартал, полугодие, 9 месяцев), по итогам которых предусмотрена уплата авансовых платежей, то сумма авансового платежа исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвер-

той произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

В Кемеровской области авансовые платежи уплачиваются по итогам отчетных периодов (I квартала, полугодия, 9 месяцев) в срок не позднее 30 дней с даты окончания отчетного периода. По итогам налогового периода налогоплательщики уплачивают сумму налога и представляют налоговую декларацию в срок не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. По итогам налогового периода налогоплательщики в срок не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

По общему правилу налог на имущество (авансовые платежи по нему) уплачивается в бюджет по месту нахождения организации. При этом законодатель установил следующие исключения (табл. 30).

Таблица 30 – Особенности определения места уплаты налога на имущество организаций

Вид имущества	Балансодержатель имущества	Куда уплачивается налог (авансовый платеж)
Движимое имущество на территории РФ	Организация	По месту нахождения организации
	Обособленное подразделение с отдельным балансом	По месту нахождения данного подразделения
Недвижимое имущество на территории РФ	Организация	По месту нахождения недвижимости
	Обособленное подразделение с отдельным балансом	
Имущество (движимое и недвижимое), которое находится за границей; в территориальном море; на континентальном шельфе; в исключительной экономической зоне РФ	Организация	По месту нахождения организации
	Обособленное подразделение с отдельным балансом	

[Вернуться к началу темы](#)

## 2. Налог на игорный бизнес

Плательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса. Обязанность платить игорный налог возникает у организации с момента, когда она начала получать экономическую выгоду в виде дохода от деятельности в сфере игорного бизнеса.

Органам государственной власти субъектов РФ было предоставлено право принять до 1 июля 2007 г. решение о запрете начиная с 1 июля 2007 г. на территории соответствующего субъекта (кроме игорных зон) деятельности по организации и проведению азартных игр, в том числе в отношении отдельных видов игорных заведений. 42 субъекта РФ воспользовались своим правом на принятие решений о запрете на их территории деятельности по организации и проведению азартных игр, в том числе в отношении отдельных видов игорных заведений (табл. 31).

К объектам налогообложения относятся:

1) игровой стол – игровое оборудование, которое представляет собой место с одним или несколькими полями и при помощи которого организатор азартных игр проводит азартные игры между их участниками либо выступает в качестве их участника через своих работников;

Таблица 31 – Возможности ведения игорного бизнеса на территории отдельных субъектов РФ

Принятое решение	Период	Субъекты РФ
1. Запрет деятельности по организации и проведению азартных игр в отношении всех видов игорных заведений	С 01.01.2007	Ивановская область Республика Адыгея Республика Дагестан Республика Ингушетия Республика Северная Осетия – Алания Республика Тыва Удмуртская Республика Красноярский край Ставропольский край Белгородская область Брянская область Иркутская область Калужская область Орловская область Тамбовская область Чукотский автономный округ
	С 01.08.2007	Рязанская область Вологодская область
2. Запрет деятельности по организации и проведению азартных игр в отношении отдельных видов игорных заведений, в том числе:		
в отношении игровых автоматов	С 01.07.2007	Алтайский край Курганская область Курская область Омская область Саратовская область Сахалинская область Смоленская область
	С 01.09.2007	Ямало-Ненецкий автономный округ

	С 01.01.2008	Республика Башкортостан Ленинградская область Липецкая область Пензенская область Томская область Ханты-Мансийский автономный округ –Югра
в отношении игровых столов и игровых автоматов	С 01.07.2007	Кабардино-Балкарская Республика Карачаево-Черкесская Республика Республика Мордовия Республика Саха (Якутия)
	С 01.01.2008	Республика Бурятия Архангельская область Костромская область
	С 01.07.2008	Новгородская область
в отношении игровых автоматов, касс тотализатора и касс букмекерской конторы	С 01.07.2007	Чувашская Республика – Чувашия
	С 01.01.2008	Воронежская область

2) игровой автомат – игровое оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), используемое для проведения азартных игр с материальным выигрышем, который определяется случайным образом устройством, находящимся внутри корпуса такого игрового оборудования, без участия организатора азартных игр или его работников;

3) процессинговый центр тотализатора – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет предоставление информации о принятых ставках и о выигрышах в пункты приема ставок тотализатора;

4) процессинговый центр букмекерской конторы – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет предоставление информации о принятых ставках и о выигрышах в пункты приема ставок букмекерской конторы;

5) пункт приема ставок тотализатора – территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр и осуществляет предоставление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр тотализатора;

б) пункт приема ставок букмекерской конторы – территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари с участниками данного вида азартных игр и осуществляет предоставление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр букмекерской конторы.

Налоговая база по налогу на игорный бизнес имеет физическую характеристику, поскольку связана с количеством специальных объектов, признаваемых объектами налогообложения (игровых столов, игровых автоматов, касс букмекерских контор и касс тотализаторов). Она определяется отдельно по каждому из видов объектов налогообложения (поскольку впоследствии при расчете налога, подлежащего взносу в бюджет, к каждому объекту налогообложения будет применяться собственная ставка) исходя из количества соответствующих объектов налогообложения.

Налоговый период по налогу на игорный бизнес как календарный месяц, под которым понимается период времени, равный числу дней в соответствующем месяце текущего календарного года.

Поскольку налог на игорный бизнес относится к региональным налогам, федеральный законодатель определил возможность устанавливать минимальные и максимальные ставки налога, в пределах которых законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут осуществлять самостоятельное регулирование.

- за 1 игровой стол – от 25000 до 125000 р.;
- за 1 игровой автомат – от 1500 до 7500 р.;
- за 1 процессинговый центр тотализатора – от 25000 до 125000 р.;
- за один процессинговый центр букмекерской конторы – от 25000 до 125000 р.;
- за один пункт приема ставок тотализатора – от 5000 до 7000 р.;
- за один пункт приема ставок букмекерской конторы – от 5000 до 7000 р.

Если субъект РФ не воспользуется правом установления ставки налога, то применяются ставки, указанные в п. 2 ст. 369 Налогового кодекса РФ. Законом Кемеровской области № 61-ОЗ от 26.11.2003 установлены ставки налога в размере максимальных пределов налоговых ставок за 1 процессинговый центр тотализато-

ра, 1 процессинговый центр букмекерской конторы, 1 пункт приема ставок тотализатора, 1 пункт приема ставок букмекерской конторы.

### Правила исчисления налога на игорный бизнес

1. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения. В случае если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

2. Если возникла необходимость открытия либо закрытия объекта налогообложения, то существуют следующие правила:

а) при установке (открытии) нового объекта (новых объектов) налогообложения до 15 числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный (открытый) новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения. При установке (открытии) нового объекта (новых объектов) налогообложения после 15 числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения;

б) при выбытии (закрытии) объекта (объектов) налогообложения до 15 числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения. При выбытии (закрытии) объекта (объектов) налогообложения после 15 числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший (закрытый) объект (объекты) налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. А налогоплатель-

щики, в соответствии со ст. 83 Налогового кодекса РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

Налог за истекший месяц нужно уплатить в бюджет по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее срока, установленного для подачи декларации за этот месяц (не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом).

[Вернуться к началу темы](#)

### **3. *Транспортный налог***

Налогоплательщиками по транспортному налогу являются как организации, так и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, указанные в ст. 358 Налогового кодекса РФ. При этом под организациями понимаются не только российские, но иностранные фирмы.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства... зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ. Однако из этого правила есть исключения. Во-первых, Налоговый кодекс содержит перечень транспортных средств, которые не являются объектом налогообложения, и, во-вторых, субъектам РФ предоставлено право дополнять предусмотренный перечень по своему усмотрению.

Законом Кемеровской области № 95-ОЗ от 28.11.2002 устанавливается и вводится транспортный налог на территории Кемеровской области, определяются ставка налога, порядок и сроки его уплаты, налоговые льготы и основания для их использования.

Перечень не подлежащих налогообложению транспортных средств в соответствии с НК РФ

1) комбайны всех марок, специальные автомашины (для пере-

возки птицы, перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных производителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

2) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

3) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок.

Законодательством Кемеровской области от уплаты транспортного налога освобождены:

1) пенсионеры, получающие трудовую пенсию по старости; инвалиды I и II групп, получающие трудовую пенсию по инвалидности или пенсию по инвалидности и имеющие легковые автомобили, мотоциклы, грузовые автомобили и другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, если исчисленная сумма транспортного налога равна или менее 1200 р.; инвалиды III группы, получающие трудовую пенсию по инвалидности или пенсию по инвалидности и имеющие легковые автомобили, мотоциклы, грузовые автомобили и другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, если исчисленная сумма транспортного налога равна или менее 600 р. В случае, если исчисленная сумма транспортного налога более 1200 р. или 600 р. соответственно, то исчисленная сумма транспортного налога снижается на 1200 р. или на 600 р. соответственно. Льгота предоставляется в отношении только одного транспортного средства по выбору налогоплательщика при наличии у пенсионера или его супруга (супруги) удостоверения, подтверждающего право на управление соответствующим транспортным средством.

2) детские дома (для детей раннего (с 1,5 года до 3 лет), дошкольного, школьного возрастов) смешанные; детские дома-школы, школы-интернаты для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей; специальные (коррекционные) детские дома для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, с ограниченными возможностями здоровья, то есть имеющих недос-

татки в физическом и (или) психическом развитии; специальные (коррекционные) школы-интернаты для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, с ограниченными возможностями здоровья, то есть имеющих недостатки в физическом и (или) психическом развитии. Льгота предоставляется в отношении автобусов с мощностью двигателя до 200 л. с. (до 147,1 кВт) и грузовых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно;

3) специализированные учреждения для несовершеннолетних, нуждающихся в социальной реабилитации; реабилитационные центры для детей и подростков с ограниченными возможностями; центры социальной помощи семье и детям. Льгота предоставляется в отношении автобусов с мощностью двигателя до 200 л. с. (до 147,1 кВт) и грузовых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно;

4) медицинские учреждения. Льгота предоставляется только в отношении специально оборудованных санитарных транспортных средств для перевозки больных;

5) образовательные учреждения начального профессионального образования, которые осуществляют подготовку специалистов по специальностям: водитель автомобиля категорий В, С; тракторист-машинист сельскохозяйственного производства категорий А, В, С, D, Е, F. Льгота предоставляется только в отношении учебных транспортных средств, которые используются в учебном процессе;

6) расположенные в сельских населенных пунктах: дошкольные и общеобразовательные (начального общего, основного общего, среднего (полного) общего образования) учреждения, общеобразовательные учреждения начального профессионального образования. Льгота предоставляется в отношении автобусов с мощностью двигателя до 200 л. с. (до 147,1 кВт) и грузовых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно;

7) сельскохозяйственные товаропроизводители, осуществляющие предпринимательскую деятельность по производству сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет 70 % и более. Льгота предоставляется в отношении всех видов автотранспортных средств, кроме легковых автомобилей;

8) организации потребительской кооперации. Льгота предоставляется в отношении двух категорий транспортных средств: гру-

зовые автомобили и другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу;

9) общественные организации инвалидов. Льгота предоставляется только в отношении транспортных средств, используемых для осуществления уставной деятельности;

10) детские дома семейного типа. Льгота предоставляется в отношении всех видов автотранспортных средств;

11) пенсионеры, получающие трудовую пенсию по старости, инвалиды I и II групп, получающие трудовую пенсию по инвалидности или пенсию по инвалидности и имеющие катера или моторные лодки с мощностью двигателя до 100 л. с. (73,55 кВт) включительно. Льгота предоставляется в отношении одного транспортного средства;

12) родители (приемные родители, усыновители) в семье, имеющей в своем составе совместно проживающих с ними трех и более детей в возрасте до 18 лет включительно и (или) детей, обучающихся по очной форме обучения в образовательных учреждениях всех типов и видов независимо от их организационно-правовой формы, до окончания ими такого обучения, но не дольше чем до достижения ими возраста 23 лет. Льгота предоставляется только одному налогоплательщику и в отношении только одного транспортного средства – легкового автомобиля с мощностью двигателя до 150 л.с. (110,33 кВт) включительно, мотоцикла или мотороллера с мощностью двигателя до 35 л.с. (25,74 кВт) включительно, автобуса с мощностью двигателя до 150 л.с. (110,33 кВт) включительно по выбору налогоплательщика;

13) организации, осуществляющие деятельность по перевозке пассажиров автомобильным транспортом общего пользования в отношении транспортных средств, осуществляющих регулярные перевозки пассажиров и багажа (за исключением перевозок (маршрутных такси)), и оборудованных для использования природного газа в качестве моторного топлива. Льгота предоставляется при наличии документов, подтверждающих осуществление указанных перевозок и установку оборудования.

14) организации, использующие труд инвалидов, при условии доли оплаты труда инвалидов в общем фонде оплаты труда не менее 50 %. Льгота предоставляется в отношении двух категорий транспортных средств: грузовые автомобили и другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и

гусеничном ходу.

Налоговая база в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, определяется как мощность указанного двигателя, выраженная во внесистемных единицах мощности – лошадиных силах. Мощность двигателя определяется исходя из технической документации на соответствующее транспортное средство и указывается в регистрационных документах. В случае если в технической документации на транспортное средство мощность двигателя указана в метрических единицах мощности (кВт), соответствующий пересчет во внесистемные единицы мощности (лошадиные силы) осуществляется путем умножения мощности двигателя, выраженной в кВт, на множитель, равный 1,35962 (переводной коэффициент – 1 кВт = 1,35962 л. с.) с точностью до второго знака после запятой.

По водным транспортным средствам при определении налоговой базы учитывается мощность двигателей судна, зарегистрированных за водным транспортным средством.

В отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, налоговая база определяется как валовая вместимость в регистрационных тоннах исходя из технической документации на соответствующее транспортное средство и указывается в регистрационных документах.

В отношении иных водных и воздушных транспортных средств, не имеющих двигатели или в отношении которых не определяется валовая вместимость, налоговая база определяется как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами и только для налогоплательщиков-организаций признаются I, II и III кварталы. Расчеты по транспортному налогу организации необходимо представлять каждый квартал.

Ст. 361 Налогового кодекса РФ, определяя налоговые ставки, устанавливает, что законами субъектов РФ эти ставки могут быть увеличены либо уменьшены не более чем в 10 раз. Увеличение (уменьшение) налоговой ставки не может производиться в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом

количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса. Если законами субъектов РФ не определены налоговые ставки, то налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в п. 1 ст. 361 Налогового кодекса РФ.

В Кемеровской области ставки налога, действующие в 2014 и в 2015 годах, представлены в табл.32.

Таблица 32 – Ставки транспортного налога в Кемеровской области в 2014-2015 годах

Объект налогообложения	С 2011 по 10 октября 2014 гг.	С 11 октября по 31 декабря 2014 гг.	С 1 января 2015 г.
<b>Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):</b>			
до 80 л.с. (до 58,84 кВт)	5,5		
свыше 80 л.с. до 100 л.с. (свыше 58,84 кВт до 73,55 кВт)	8		
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт)	14		
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт)	45		
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт)	68		
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	135		
<b>Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы)</b>			
до 20 л.с. (до 14,7 кВт)	5		
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт)	10	15	10
свыше 35 л.с. до 50 л.с. (свыше 25,74 кВт до 36,77 кВт)	25	30	15
свыше 50 л.с. до 150 л.с. (свыше 36,77 кВт до 110,33 кВт)	50		30
свыше 150 л.с. (свыше 110,33 кВт)			50
<b>Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы)</b>			
до 200 л.с. (до 147,1 кВт)	25		
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	45		
<b>Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):</b>			
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	25		
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт)	40		
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт)	50		
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт)	65		
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	85		
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	25		
<b>Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы)</b>			
до 50 л.с. (до 36,77 кВт)	20		
свыше 50 л.с. до 100 л.с. (свыше 36,77 кВт до 73,55 кВт)	35		
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	50		
<b>Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы)</b>			
до 60 л.с. (до 44,13 кВт)	8		
свыше 60 л.с. (свыше 44,13 кВт)	16		
<b>Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы)</b>			
до 100 л.с. (до 73,55 кВт)	40		
свыше 100 л.с. до 200 л.с. (свыше 73,55 кВт до 147,1 кВт)	80		
свыше 200 л.с. до 500 л.с. (свыше 147,1 кВт до 367,75 кВт)	100		
свыше 500 л.с. (свыше 367,75 кВт)	130		

Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы)	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	60
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт)	110
свыше 150 л.с. (свыше 110,33 кВт)	150
Несамоходные (буксируемые суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	45
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	56
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	45
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	450

Организации – юридические лица, являющиеся налогоплательщиками, исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно. Для налогоплательщиков – физических лиц сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками-организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода. Организации исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия его с регистрации (учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в налоговом (отчетном) периоде исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев нахождения транспортного средства у налогоплательщика к количеству календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия его с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается за полный месяц.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, после их регистрации или снятия с регистрации.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. При этом организации уплачивают налог не ранее срока представления налоговой декларации. А в течение налогового периода организации уплачивают авансовые платежи по налогу. Однако законами субъектов РФ может быть предусмотрен иной порядок.

В отношении физических лиц срок уплаты налога не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом. С 1 января 2015 г. срок уплаты будет предусмотрен непосредственно Налоговым кодексом РФ: не позднее 1 октября года, следующего за истекшим.

Налог физическими лицами уплачивается на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом. При этом направление налогового уведомления допускается не более чем за 3 налоговых периода, предшествующих календарному году его направления. Налогоплательщики уплачивают налог не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

Налоговые декларации по транспортному налогу представляются только организациями не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 Налогового кодекса РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

С 1 января 2015 г. вводится новая обязанность физлиц – сообщать в инспекцию об объектах обложения транспортным налогом в случае, если за весь период владения транспортным средством налогоплательщик не получал уведомлений и не платил налоги. При этом сообщение в инспекцию направлять не надо, если физлицо получало налоговое уведомление по указанным объектам либо данному лицу предоставлена льгота в виде освобождения от

уплаты налога.

Помимо сообщения о наличии объектов налогообложения физлицо должно представить в налоговый орган правоустанавливающие (правоудостоверяющие) документы и (или) документы, подтверждающие госрегистрацию транспортных средств однократно до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, налогоплательщики-физлица, которые не получали уведомление об уплате налога в отношении транспортных средств, находящихся в их собственности, должны будут до 31 декабря 2015 г. представить в инспекцию соответствующее сообщение и подтверждающие документы. Начисление транспортного налога начнется с 2015 г. независимо от того, как долго физлицо владело данным транспортным средством.

В дальнейшем представлять сообщения и упомянутые документы необходимо будет тем лицам, которые не получили уведомление по объектам, приобретенным в 2015 г. и последующих годах. Если описанная ситуация возникнет до 1 января 2017 г., налог также будет начислен начиная с периода направления сообщения в инспекцию.

[Вернуться к началу темы](#)

#### 4. *Земельный налог*

На основании статьи 65 Земельного кодекса РФ использование земли в РФ является платным. Одной из форм такой платы является земельный налог. Земельный налог является местным налогом, поэтому он устанавливается НК РФ и нормативно-правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательен к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Поскольку земельный налог является местным, представительные органы муниципальных образований и органы государственной власти городов федерального назначения самостоятельно в нормативно-правовых актах устанавливают налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, но только в тех пределах, которые закреплены в НК РФ.

Налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, которым земельный участок принадле-

жит на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Такие земельные участки, чтобы быть объектом налогообложения данным налогом, должны быть расположены в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

По правилам пункта 1 статьи 131 ГК РФ право собственности организации или физического лица подлежит государственной регистрации, которая регулируется Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним». Запись в ЕГРП является единственным доказательством существования права на земельный участок.

Объектом налогообложения земельным налогом является земельный участок, под которым понимается часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с федеральными законами. Данный земельный участок, чтобы быть объектом налогообложения земельным налогом должен быть расположен в границах муниципального образования или города федерального значения, на территории которого введен налог.

Перечень земельных участков, изъятых из оборота и не являющихся объектом налогообложения земельным налогом, закреплен в п.4 статьи 27 ЗК РФ. В соответствии с данной нормой изъятными из оборота земельными участками являются те, которые заняты следующими объектами, находящимися в федеральной собственности:

- 1) государственными природными заповедниками и национальными парками;
- 2) зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены для постоянной деятельности Вооруженные Силы РФ, другие войска, воинские формирования и органы;
- 3) зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены военные суды;
- 4) объектами организаций федеральной службы безопасности;
- 5) объектами организаций органов государственной охраны;
- 6) объектами использования атомной энергии, пунктами хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ;
- 7) объектами, в соответствии с видами деятельности которых созданы закрытые административно-территориальные образования;

8) объектами учреждений и органов Федеральной службы исполнения наказаний;

9) воинскими и гражданскими захоронениями;

10) инженерно-техническими сооружениями, линиями связи и коммуникациями, возведенными в интересах защиты и охраны Государственной границы РФ.

Ст. 389 НК РФ также закреплено, что объектом налогообложения не являются земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия.

Также не являются объектом налогообложения земельным налогом:

– земельные участки из состава земель лесного фонда. К землям лесного фонда относятся лесные земли и предназначенные для ведения лесного хозяйства нелесные земли (просеки, дороги, болота и другие);

– земельные участки, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

Налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельного участка, являющегося объектом налогообложения, на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Определение кадастровой стоимости земельного участка производится по следующим этапам:

1. Определение кадастровой стоимости земельного участка оценщиком.

2. Составление отчета об определении кадастровой стоимости земельного участка.

3. Экспертиза отчета об определении кадастровой стоимости.

4. Утверждение результатов определения кадастровой стоимости.

5. Опубликование утвержденных результатов определения кадастровой стоимости.

6. Внесение результатов определения кадастровой стоимости в государственный кадастр недвижимости.

Организации – налогоплательщики земельного налога и индивидуальные предприниматели самостоятельно определяют налого-

вую базу на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования. Если налогоплательщиком является физическое лицо, то налоговая база определяется налоговыми органами на основании сведений, которые им представляются органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Налоговая база по земельному налогу может быть уменьшена на сумму 10000 р. на одного плательщика на территории одного муниципального образования или города федерального назначения в отношении того земельного участка, который принадлежит налогоплательщику на праве собственности, на праве постоянного (бессрочного) пользования или на праве пожизненного наследуемого владения. К таким категориям плательщиков относятся:

- Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы;
- инвалиды, имеющие I группу инвалидности, а также лица, имеющие II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 года;
- инвалиды с детства;
- ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны, а также ветераны и инвалиды боевых действий;
- физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС»;
- физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 года № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча»;
- физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 года № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

– физические лица, принимавшие в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах. Перечень таких лиц закреплен в Постановлении ВС РФ от 27.12.1991 № 2123-1 «О распространении действия Закона РСФСР «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» на граждан из подразделений особого риска».

Уменьшение налогооблагаемой базы производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка. Такими документами, например, могут быть справка об инвалидности, удостоверение ветерана ВОВ, удостоверение участника войны, удостоверение инвалида войны, свидетельство ветерана боевых действий о праве на льготы. Срок представления документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, не может быть установлен позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если размер не облагаемой земельным налогом суммы превышает размер налоговой базы, то налоговая база по земельному налогу признается равной нулю.

Налогоплательщик – совладелец участка, имеющий право на льготу по земельному налогу в виде не облагаемой налогом суммы, определяет налоговую базу по формуле:

$$НБ = (КС \times d) - C_H,$$

где  $КС$  – кадастровая стоимость земельного участка;  $d$  – доля налогоплательщика в праве на земельный участок;  $C_H$  – не облагаемая налогом сумма.

Налогоплательщик – совладелец земельного участка, имеющий право на льготу, определяет налоговую базу по формуле:

$$НБ = КС \times d - КС \times d \times d_H \times (1 - K_1)$$

где  $d_H$  – доля необлагаемой площади земельного участка;  $K_1$  – коэффициент использования налоговой льготы (если льгота применяется неполный период).

Ст. 394 Налогового кодекса РФ устанавливает предельные размеры налоговых ставок, применяемые в зависимости от принадлежности земельного участка к той или иной категории земель и разрешенного использования земельного участка. Ставка 0,3 % ус-

тановлена для:

– земель сельскохозяйственного назначения, земель в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельхозпроизводства;

– земель, занятых жилищным фондом, объектами инженерной инфраструктуры ЖКХ в соответствии с Градостроительным кодексом РФ (кроме долей в праве на земельный участок, принадлежащий на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры ЖКХ);

– земель, отведенных для жилищного строительства, личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

– земель, ограниченных в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд.

Для прочих категорий земель действует ставка 1,5 %.

Кроме того, представительным органам муниципальных образований, а также Москве и Санкт-Петербургу предоставлено право устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и разрешенного использования земельного участка. В случае если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в п. 1 ст. 394 Налогового кодекса РФ.

Постановлением Кемеровского городского Совета народных депутатов от 30.09.2005 № 263 утверждено применение ставок земельного налога на территории г. Кемерово в размерах, указанных в Налоговом кодексе РФ.

Ст. 395 Налогового кодекса, устанавливая налоговые льготы, освобождает от земельного налога:

– уголовно-исполнительные организации и учреждения;

– государственные автомобильные дороги общего пользования;

– земли религиозных организаций, организаций народных художественных промыслов;

– коренные малочисленные народы Севера, Сибири и Дальнего Востока России и их общины;

– организации – резиденты особой экономической зоны в те-

чение 5 лет начиная с момента возникновения права собственности на предоставленный земельный участок;

– общероссийские общественные организации инвалидов, в числе членов которых не менее 80 % инвалидов и их законных представителей;

– организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %. Эта льгота предоставлена для земельных участков, используемых ими для производства или реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

– учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные организации инвалидов, в отношении земельных участков, используемых ими в образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целях социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

– судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, – в отношении земельных участков, занятых принадлежащими им на праве собственности и используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, строениями, сооружениями производственного назначения, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны сроком на 10 лет.

На территории г. Кемерово установлены следующие налоговые льготы:

1) в виде освобождения от уплаты земельного налога для следующих категорий плательщиков:

– садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединений граждан, а также членов этих объединений (применяются в отношении одного земельного участка по каждому виду использования (по выбору налогоплательщика));

– предприятий, осуществляющих утилизацию взрывчатых ве-

ществ, которые образовались в процессе производства;

– граждан – получателей трудовых и социальных пенсий в соответствии с действующими федеральными законами, в отношении земельных участков, предназначенных для размещения домов индивидуальной жилой застройки, а также индивидуальных гаражей и коллективных овощехранилищ (применяются в отношении одного земельного участка по каждому виду использования (по выбору налогоплательщика));

2) в виде снижения ставки земельного налога на 50 % для следующих категорий плательщиков:

– граждан, у которых предоставленные им земельные участки (огороды, индивидуальное жилищное строительство) находятся в санитарно-защитных зонах промышленных предприятий города Кемерово (применяются в отношении одного земельного участка по каждому виду использования (по выбору налогоплательщика));

– граждан, у которых предоставленные им земельные участки под индивидуальное жилищное строительство расположены по улицам: 1-я Заречная, 2-я Заречная, 3-я Заречная, 4-я Заречная, 5-я Заречная, 6-я Заречная (применяются в отношении одного земельного участка по каждому виду использования (по выбору налогоплательщика));

– председателей уличных комитетов города Кемерово, в отношении земельных участков, предназначенных для размещения домов индивидуальной жилой застройки, а также индивидуальных гаражей и коллективных овощехранилищ (применяются в отношении одного земельного участка по каждому виду использования (по выбору налогоплательщика));

– малоимущих граждан, проживающие на территории города Кемерово (граждане, имеющие среднедушевой доход ниже критерия малообеспеченности, установленного Кемеровским городским Советом народных депутатов), в отношении земельных участков, предназначенных для размещения домов индивидуальной жилой застройки, а также индивидуальных гаражей и коллективных овощехранилищ (применяются в отношении одного земельного участка по каждому виду использования (по выбору налогоплательщика)): дети-сироты, опекаемые дети и опекуны, проживающие совместно; неполные семьи; реабилитированные лица, подвергшиеся политическим репрессиям; семьи, имеющие 3 и более несовершеннолетних детей.

3) в виде снижения в период с 01.01.2013 по 31.12.2015 ставки земельного налога на 70 % для управляющих организаций технопарков, включенных в реестр технопарков Кемеровской области.

Сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется налогоплательщиками, являющимися организациями или индивидуальными предпринимателями, как разница между исчисленной суммой налога и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по земельному налогу.

Муниципальными образованиями и городами федерального значения в соответствующих правовых актах их законодательных (представительных) органов устанавливаются порядок и сроки, в которых должна производиться уплата земельного налога и авансовых платежей.

В отношении налогоплательщиков земельного налога – организаций и индивидуальных предпринимателей что данный срок не может быть установлен ранее 1 февраля следующего за истекшим налоговым периодом.

Что касается сроков уплаты земельного налога и авансовых платежей налогоплательщиками – физическими лицами, то такой срок не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом. С 1 января 2015 г. срок уплаты будет предусмотрен непосредственно Налоговым кодексом РФ: не позднее 1 октября года, следующего за истекшим.

Налогоплательщики земельного налога, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как 1/4 соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налогоплательщики земельного налога, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Также в тех случаях, когда в течение налогового периода на-

логовая база по земельному налогу меняется, исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

С 1 января 2015 г. вводится новая обязанность физлиц – сообщать в инспекцию об объектах обложения земельным налогом и налогом в случае, если за весь период владения упомянутой недвижимостью налогоплательщик не получал уведомлений и не платил налоги. При этом сообщение в инспекцию направлять не надо, если физлицо получало налоговое уведомление по указанным объектам либо данному лицу предоставлена льгота в виде освобождения от уплаты налога.

Помимо сообщения о наличии объектов налогообложения физлицо должно представить в налоговый орган правоустанавливающие (правоудостоверяющие) документы однократно до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, налогоплательщики-физлица, которые не получали уведомление об уплате налога в отношении земельных участков, находящихся в их собственности (также на праве пожизненного наследуемого владения), должны будут до 31 декабря 2015 г. представить в инспекцию соответствующее сообщение и подтверждающие документы. Начисление земельного налога начнется с 2015 г. независимо от того, как долго физлицо владело данным земельным участком.

В дальнейшем представлять сообщения и упомянутые документы необходимо будет тем лицам, которые не получили уведомление по объектам, приобретенным в 2015 г. и последующих годах. Если описанная ситуация возникнет до 1 января 2017 г., налог также будет начислен начиная с периода направления сообщения в инспекцию.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***5. Налог на имущество физических лиц***

Плательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица – собственники имущества, признаваемо-

го объектом налогообложения. Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе. В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций).

Объектами налогообложения признаются жилой дом, квартира, комната, дача, гараж, иное строение, помещение и сооружение, а также доля в праве общей собственности на данные виды имущества.

Ставки налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, умноженной на коэффициент-дефлятор. Представительные органы местного самоуправления (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, умноженной на коэффициент-дефлятор, и типа использования объекта налогообложения, а также в зависимости от места нахождения объекта налогообложения применительно к муниципальным образованиям, включенным в состав внутригородской территории города федерального значения Москвы в результате изменения его границ, в случае, если в соответствии с законом города федерального значения Москвы налог на имущество физических лиц отнесен к источникам доходов бюджетов указанных муниципальных образований.

Ставки налога устанавливаются в следующих пределах:

- налоговая база до 300000 р. – до 0,1 %;
- налоговая база свыше 300000 до 500000 р. – 0,1 до 0,3 %;
- налоговая база свыше 500000 р. – от 0,3 до 2 %.

Налог на имущество физических лиц на территории города Кемерово введен с 1 января 2006 года Постановлением Кемеровского городского совета народных депутатов № 262 от 30.09.2005, в соответствии с которым применяются следующие ставки налога:

- налоговая база до 300000 р. – 0,1 %;
- налоговая база свыше 300000 до 500000 р. – 0,3 %;
- налоговая база свыше 500000 р. – 1,5 %.

Федеральным законодательством от уплаты налога на имущество физических лиц освобождаются следующие категории граждан:

1) Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

2) инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

3) участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;

4) лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

5) лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации от 15 мая 1991 года № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», Федеральным законом от 26 ноября 1998 года № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча»;

6) военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

7) лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах

вооружения и военных объектах;

8) члены семей военнослужащих, потерявших кормильца. Льгота членам семей военнослужащих, потерявших кормильца, предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп «вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина» или имеется соответствующая запись, заверенная подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и печатью этого учреждения. В случае, если указанные члены семей не являются пенсионерами, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего.

Налог на строения, помещения и сооружения не уплачивается:

1) пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ;

2) гражданами, уволенными с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия. Льгота предоставляется на основании свидетельства о праве на льготы и справки, выданной районным военным комиссариатом, воинской частью, военной образовательной организацией, предприятием, учреждением или организацией Министерства внутренних дел СССР или соответствующими органами РФ;

3) родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей, льгота предоставляется только в том случае, если они не вступили в повторный брак;

4) со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, – на период такого их использования;

5) с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой

площадью до 50 м<sup>2</sup> и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 м<sup>2</sup>.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать налоговые льготы по налогу на имущество, и основания для их использования налогоплательщиками.

В городе Кемерово установить налоговые льготы в виде освобождения от уплаты налога на имущество физических лиц для следующих категорий плательщиков:

- председатели уличных комитетов города Кемерово.
- дети-сироты и дети, оставшиеся без попечения родителей, а также лица из их числа в возрасте до 23 лет, определенные в соответствии с Федеральным законом от 21.12.1996 № 159-ФЗ «О дополнительных гарантиях по социальной поддержке детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей».

Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

Налог исчисляется ежегодно на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 года, с учетом коэффициента-дефлятора.

Для объектов налогообложения, права на которые возникли до дня вступления в силу Федерального закона от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», налог исчисляется на основании данных о правообладателях, которые представлены в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 года.

Налог на имущество зачисляется в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения. Исчисление налога производится налоговыми органами с вручением налогоплательщикам налоговых уведомлений.

Особенности уплаты налога на имущество физических лиц

1. По новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением или приобретением.

2. За строение, помещение и сооружение, перешедшее по наследству, налог взимается с наследников с момента открытия наследства.

3. В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается начиная с ме-

сяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены.

4. При переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новым собственником – начиная с месяца, в котором у последнего возникло право собственности.

5. При возникновении права на льготу в течение календарного года перерасчет налога производится с месяца, в котором возникло это право.

6. В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налогов перерасчет суммы налогов производится не более чем за 3 года по письменному заявлению налогоплательщика.

Уплата налога производится не позднее 1 ноября года, следующего за годом, за который исчислен налог. Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за 3 года, предшествующих календарному году направления налогового уведомления в связи с привлечением к уплате налога. Перерасчет суммы налога в отношении лиц, которые обязаны уплачивать налог на основании налогового уведомления, допускается не более чем за 3 года, предшествующих календарному году направления налогового уведомления в связи с перерасчетом суммы налога.

С 1 января 2015 г. налог на имущество физических лиц будет подлежать уплате не позднее 1 октября, следующего за истекшим налоговым периодом.

С 1 января 2015 г. вводится новая обязанность физлиц – сообщать в инспекцию об объектах обложения налогом на имущество в случае, если за весь период владения упомянутой недвижимостью налогоплательщик не получал уведомлений и не платил налоги. При этом сообщение в инспекцию направлять не надо, если физлицо получало налоговое уведомление по указанным объектам либо данному лицу предоставлена льгота в виде освобождения от уплаты налога.

Помимо сообщения о наличии объектов налогообложения физлицо должно представить в налоговый орган правоустанавливающие (правоудостоверяющие) документы однократно до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, налогоплательщики-физлица, которые не получали уведомление об уплате налога в отношении объектов недвижимости, находящихся в их собственности, должны будут до 31 декабря 2015 г. представить в инспекцию соответствующее сообщение и подтверждающие документы. Начисление налога на имущество начнется с 2015 г. независимо от того, как долго физлицо владело данным объектом недвижимости.

В дальнейшем представлять сообщения и упомянутые документы необходимо будет тем лицам, которые не получили уведомление по объектам, приобретенным в 2015 г. и последующих годах. Если описанная ситуация возникнет до 1 января 2017 г., налог также будет начислен начиная с периода направления сообщения в инспекцию.

Начиная с 1 января 2015 года вступят в силу новые принципы налогообложения недвижимого имущества физических лиц. Подготовлен проект поправок к проекту Федерального закона № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» (редакция от 20.06.2014), предусматривающий включение в Налоговый кодекс Российской Федерации главы 32 «Налог на недвижимое имущество физических лиц».

Проектом установлено, что в качестве налогоплательщиков налога на недвижимое имущество признаются физические лица, обладающие правом собственности на недвижимое имущество. Объектом налогообложения являются:

- 1) здания, сооружения, помещения;
- 2) объекты незавершенного строительства;
- 3) единые недвижимые комплексы.

В качестве налоговой базы для исчисления налога на недвижимое имущество в отношении каждого объекта налогообложения применяется кадастровая стоимость, указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. При определении налоговой базы применяются следующие налоговые вычеты:

- 1) 20 м<sup>2</sup> с квартиры;
- 2) 10 м<sup>2</sup> с комнаты;
- 3) 50 м<sup>2</sup> с жилого дома;
- 4) 1 млн. р. с единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение,

Проектом поправок определены предельные налоговые ставки, устанавливаемые представительными органами муниципальных образований. Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в размерах, не превышающих:

– 0,1 % в отношении жилых помещений, объектов незавершенного строительства, в случае если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом, единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение, а также в отношении гаражей и машино-мест;

– 2 % в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. р.;

– 0,5 % в отношении прочих объектов налогообложения.

В проекте сохранены все льготы, которые установлены для плательщиков налога на имущество физических лиц.

Законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта РФ вправе до 1 января 2020 года установить единую дату введения в действие налога на недвижимое имущество физических лиц на территориях муниципальных образований, входящих в состав этого субъекта РФ.

В целях недопущения роста налоговой нагрузки у налогоплательщиков проектом поправок предусматриваются специальные положения, которыми предполагается распределить повышение налога на 5 налоговых периодов, начиная с налогового периода, в котором введен в действие налог на недвижимое имущество.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***Вопросы для самоконтроля освоения темы 6***

1. Какое место занимает налог на имущество организаций в налоговой системе Российской Федерации и в чем его экономическое значение?

2. Кто является плательщиками налога на имущество организаций? Кто освобожден от уплаты налога на имущество организаций?

3. Что является объектом обложения по налогу на имущество организаций для каждой группы плательщиков?

4. Каковы этапы формирования облагаемой базы по налогу на имущество организаций?

5. Какова система льгот по налогу на имущество организаций?
6. Каков порядок расчета и уплаты авансовых платежей по налогу на имущество организаций?
7. Укажите объекты обложения налогом на игорный бизнес.
8. Какова процедура регистрации объектов налогообложения?
9. Как определяется налоговая база по налогу на игорный бизнес?
10. Какие ставки установлены по налогу на игорный бизнес?
11. Каков порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес? Каковы особенности исчисления налога при установке и выбытии объектов обложения?
12. Каковы экономическое значение транспортного налога и его место в налоговой системе РФ?
13. Что является объектом обложения и как определяется налоговая база?
14. Каков порядок исчисления и уплаты налога в бюджет?
15. Какие существуют различия в уплате налога разными категориями плательщиков?
16. Как устанавливается и вводится в действие транспортный налог?
17. Какие элементы налогообложения транспортным налогом устанавливают законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации?
18. В каком порядке исчисляется сумма налога в случае регистрации транспортного средства и (или) снятия с регистрации в течение налогового периода?
19. В какие сроки, и каким налогоплательщикам вручается налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме транспортного налога?
20. Кто является налогоплательщиком земельного налога?
21. Какой налоговый период по земельному налогу?
22. Какие отчетные периоды по земельному налогу?

[Вернуться к началу темы](#)

## Задания для самоконтроля освоения темы 6

1. Рассчитать налог на имущество за I квартал отчетного года на основе следующих данных бухгалтерского учета:

Показатель	Дата			
	01.01	01.02	01.03	01.04
Основные фонды	32460	32740	32740	32740
Износ основных фондов	14500	14650	14700	14750
Нематериальные активы	22670	22670	22670	22670
Износ нематериальных активов	8700	8950	9200	9450
Производственные запасы	21700	26380	21300	20000
Готовая продукция	8760	11900	35000	34700
Товары	4390	5670	5670	3890
Прочие запасы и затраты	1200	1240	1200	200

2. У организации на балансе числятся основные средства, которые облагаются налогом на имущество, их остаточная стоимость представлена ниже. Определить налоговую базу по налогу на имущество за год.

Дата	Остаточная стоимость ОС, р.
1 января	26400
1 февраля	25200
1 марта	24000
1 апреля	757175
1 мая	740350
1 июня	723525
1 июля	706700
1 августа	689875
1 сентября	673050
1 октября	656225
1 ноября	639400
1 декабря	622575
31 декабря	605750

3. Торговая организация находится в г. Кемерово. На территории города РФ, а также в нескольких населенных пунктах области расположены обособленные подразделения организации – торговые точки в арендованных зданиях и помещениях. Обособленные подразделения не имеют отдельных балансов, а их деятельность не облагается ЕНВД. На балансе организации числятся:

– земельный участок в Кемеровской области (на нем планируется строительство склада);

– старинный особняк в центре г. Барнаула, в котором расположен центральный офис организации (здание признано памятни-

ком истории и культуры федерального значения в соответствии с Федеральным законом от 25.06.2002 № 73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации»);

– различные объекты движимого имущества, используемого как в головном офисе, так и в обособленных подразделениях (торговое оборудование, автомобили, оргтехника и т.д.).

По итогам I квартала бухгалтер организации располагает следующей информацией.

1. Остаточная стоимость всех основных средств организации в целом I квартале изменялась таким образом.

Дата	Остаточная стоимость всех основных средств, р.
1 января	14164500
1 февраля	14036200
1 марта	14258400
1 апреля	14160600

2. Остаточная стоимость движимого имущества и каждого из объектов недвижимости с учетом начисленной амортизации в этот же период изменялась следующим образом.

Дата	Остаточная стоимость, р.		
	Движимое имущество	Здание центрального офиса	Земельный участок
1 января	2500500	6664000	5000000
1 февраля	2400000	6636200	5000000
1 марта	2650000	6608400	5000000
1 апреля	2580000	6580600	5000000

Рассчитать авансовый платеж по налогу на имущество за I квартал.

4. Предприятие игорного бизнеса использует в своей деятельности 5 игровых столов и 10 игровых автоматов. Рассчитать сумму налога на игорный бизнес.

5. Юридическое лицо казино «Ва-Банк» занимается игорным бизнесом. Оно содержит на своей территории 30 игровых столов, предназначенных для проведения азартных игр, в которых оно участвует через своих представителей как сторона, и 80 игровых автоматов. Определить сумму налога на игорный бизнес, подлежащую уплате в бюджет.

6. ООО «Победа» содержит на территории игорного заведения 30 игровых столов, из них на 6 участвует как организатор или наблюдатель, а также установлено 75 игровых автоматов. В отдельном помещении размещены 7 детских игровых автоматов без де-

нежного выигрыша, а также 5 столов для игры в бильярд, которые сдаются на повременной основе без выплаты по ним выигрышей. Определить сумму налога на игорный бизнес.

7. По состоянию на 1 января казино «Фортуна» имеет в своем распоряжении 22 игровых стола, 17 из которых используются для организации азартных игр между посетителями игорного заведения. Кроме того, в казино установлены 32 игровых автомата и 9 касс тотализатора. В течение квартала «Фортуна» расширила свой бизнес, установив 3 марта дополнительно 15 игровых столов, предназначенных для проведения азартных игр с посетителями. С 19 марта количество игровых автоматов было увеличено до 41 шт. Рассчитать налог на игорный бизнес за январь, февраль, март.

8. На организацию зарегистрирован автомобиль ГАЗ-3110 с мощностью двигателя 130 л. с. Он числился за организацией до 25 февраля текущего года. Других автомобилей у организации нет. Рассчитать сумму транспортного налога.

9. Организацией в текущем году был зарегистрирован автомобиль ВАЗ-2107 со 2 марта по 25 августа с мощностью двигателя 85 л. с. Других автомобилей у организации нет. Рассчитать сумму транспортного налога.

10. Садоводческое товарищество расположено в сельской местности Кемеровской области. Площадь земельного участка (в том числе земель общего пользования) составляет 4 га. Льготы по уплате земельного налога членам товарищества не предоставлены. Рассчитать сумму земельного налога, подлежащую уплате за год.

11. Сельскохозяйственная организация на территории сельского населенного пункта в области построила склад для хранения сельскохозяйственной продукции. Площадь земельного участка составляет 1500 м<sup>2</sup>. Рассчитать сумму земельного налога, подлежащую уплате сельскохозяйственной организацией.

12. Земельный участок площадью 5500 м<sup>2</sup> занимает туристическая фирма, расположенная на территории г. Кемерово. Численность населения этого города составляет 420000 человек. Рассчитать сумму земельного налога, подлежащую уплате туристической фирмой.

13. Гражданка О. М. Самойлова является владельцем земельного участка общей площадью 250 м<sup>2</sup>, расположенного в Кемеровской области. Часть участка она сдает в аренду ООО «Луч», которое использует его в предпринимательской деятельности. Необхо-

димо рассчитать сумму земельного налога, если О. М. Самойлова является инвалидом 1 группы.

14. Гаражный кооператив «Клаксон» расположен на 10 га в пределах г. Кемерово. Из них 2 га принадлежат ветеранам ВОВ. Рассчитать сумму земельного налога за год.

15. Трем сыновьям достался в наследство земельный участок с домом в пригороде Кемерово. Один из сыновей участвовал в мероприятиях по ликвидации радиоактивных отходов в р. Теча. Необходимо рассчитать сумму земельного налога, которую должны заплатить сыновья, если общая площадь участка – 75 м<sup>2</sup> и доли у сыновей равные.

16. Поданным технической инвентаризации, стоимость приватизированной 3-комнатной квартиры в г. Кемерово составляет 1790000 р. Квартира приватизирована в равных долях матерью и ее дочерью (работающей пенсионеркой). Необходимо рассчитать размер налога на имущество физических лиц, подлежащий уплате семьей.

17. Гражданин О. А. Карпов (участник ликвидации аварии на Чернобыльской АЭС) проживает в г. Кемерово в трехкомнатной кооперативной квартире вместе с женой и сыном. Кооперативная квартира находится в совместной собственности семьи. Сын в апреле текущего года призван на срочную воинскую службу. Стоимость квартиры, по данным БТИ, составляет 1520000 р. Дополнительно к этому супруге О.А. Карпова на правах личной собственности принадлежит гараж в гаражном кооперативе инвентаризационной стоимостью 100000 р. Необходимо рассчитать размер налога на имущество физических лиц, который должны уплатить члены семьи.

18. Гражданка Л.Д. Пронина (инвалид 2 группы) имеет в г. Кемерово в совместной собственности с мужем (Герой Советского Союза) и совершеннолетним сыном следующее имущество: квартиру, дачу и гараж. Стоимость квартиры, по данным БТИ, составляет 1381000 р. Страховая стоимость дачи и гаража – по 135000 р. Необходимо рассчитать налог на имущество физических лиц, который должна выплатить семья.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## Тема 7. Специальные налоговые режимы

Содержание темы:

1. *Цель создания специальных налоговых режимов*
  2. [Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности](#)
  3. [Упрощенная система налогообложения](#)
  4. [Единый сельскохозяйственный налог](#)
  5. [Особенности применения положений патентной системы налогообложения](#)
  6. [Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции как специальный режим налогообложения](#)
- [Вопросы для самоконтроля освоения темы 7](#)  
[Задания для самоконтроля освоения темы 7](#)  
[Вернуться к оглавлению](#)

### **1. Цель создания специальных налоговых режимов**

С введением в действие части первой Налогового кодекса РФ в российскую систему налогообложения вошло понятие специальных налоговых режимов. Применение этих режимов освобождает налогоплательщиков от уплаты ряда федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

К таким системам налогообложения относятся:

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

Наиболее распространенными являются первые три режима из перечисленных.

[Вернуться к началу темы](#)

### **2. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности**

Система налогообложения в виде единого налога на вменен-

ный доход для отдельных видов деятельности относится к специальным налоговым режимам, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения.

На территории города Кемерово система налогообложения в виде ЕНВД введена Постановлением Кемеровского городского совета народных депутатов № 264 от 30.09.2005 с 1 января 2006 года.

С 1 января 2013 г. применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности не является обязательным. Организации и индивидуальные предприниматели добровольно переходят на данный режим налогообложения, если на соответствующей территории этот режим введен органами местного самоуправления, при соблюдении установленных ограничений.

Единый налог не применяется или на уплату единого налога не вправе переходить для:

- видов предпринимательской деятельности в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, а также в случае осуществления их налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших;

- видов предпринимательской деятельности, указанных в пп. 5-9 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, в случае, если они осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими в соответствии с гл. 26.1 Налогового кодекса РФ на уплату единого сельскохозяйственного налога, и указанные организации и индивидуальные предприниматели реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства;

- организаций и индивидуальных предпринимателей, средняя численность работников которых за предшествующий календарный год, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек (кроме организаций потребительской

кооперации, а также хозяйственных обществ, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы);

– организаций, в которых доля участия других организаций составляет более 25 % (кроме организаций, 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 организации потребительской кооперации и хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы);

– учреждений образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, если оказание услуг общественного питания является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями;

– организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих виды предпринимательской деятельности, указанные в пп. 13 и 14 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

Перечень налогов, от уплаты которых освобождается налогоплательщик, перешедший на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

1. Налог на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом). С 1 января 2015 г. освобождение от уплаты налога на имущество не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость;

2. Налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);

3. Налог на добавленную стоимость (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Налогоплательщики единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности обязаны:

- соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством РФ.

- вести бухгалтерский учет (обязанность организаций);

- при осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, вести учет показателей, необходимых для исчисления налога, отдельно по каждому виду деятельности;

- при осуществлении наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Налогоплательщиками ЕНВД являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату единого налога, обязаны встать на учет в качестве налогоплательщиков единого налога в налоговом органе. Для этого они подают в налоговые органы в течение 5 дней со дня начала применения системы налогообложения заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога. Налоговый орган, осуществивший постановку на учет организации или инди-

видуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога, в течение 5 дней со дня получения заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога выдает уведомление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

Снятие с учета налогоплательщика единого налога при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, переходе на иной режим налогообложения осуществляется также на основании заявления, представленного в налоговый орган в течение 5 дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, или со дня перехода на иной режим налогообложения. Налоговый орган в течение 5 дней со дня получения от налогоплательщика заявления о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога направляет ему уведомление о снятии его с учета;

Объект налогообложения – это вмененный доход. Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода. Рассчитывают ее исходя из установленных п. 3 ст. 346.29 Налогового кодекса РФ значений базовой доходности и физического показателя, а также значений корректирующих коэффициентов  $K_1$  и  $K_2$ . Значения корректирующего коэффициента  $K_2$  округляются до третьего знака после запятой. Значения физических показателей указываются в целых единицах. Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого произведена постановка организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога, рассчитывается начиная с даты постановки организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого произведено снятие налогоплательщика с учета в связи с прекращением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, рассчитывается с первого дня налогового периода до даты снятия с учета в налоговом органе, указанной в уведомлении налогового органа о снятии организации или индивидуального предпринимателя с учета в качестве налогоплательщика единого налога.

В случае если постановка организации или индивидуального

предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога или их снятие с указанного учета произведены не с первого дня календарного месяца, размер вмененного дохода за данный месяц рассчитывается исходя из фактического количества дней осуществления организацией или индивидуальным предпринимателем предпринимательской деятельности по формуле:

$$ВД = \frac{БД \times ФП}{Д} \times Д_{ф}$$

где  $БД$  – базовая доходность, скорректированная на коэффициенты  $K_1$  и  $K_2$ ;  $ФП$  – величина физического показателя;  $Д$  – количество календарных дней в месяце;  $Д_{ф}$  – фактическое количество дней осуществления предпринимательской деятельности в месяце в качестве налогоплательщика единого налога.

Для каждого вида предпринимательской деятельности, переводимой на единый налог на вмененный доход, действует своя величина базовой доходности. Установлены они в п. 3 ст. 346.29 Налогового кодекса РФ. Значения показателей  $БД$  в месяц в рублях, установленные НК РФ на единицу  $ФП$ , приведены в табл.33.

Таблица 33 – Физические показатели и значения базовой доходности по ним для применения ЕНВД

Виды предпринимательской деятельности	$ФП$	$БД$
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая ИП	7500
Оказание ветеринарных услуг		12000
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств		
Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Общая площадь стоянки (в $м^2$ )	50
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в $м^2$ )	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает $5 м^2$	Количество торговых мест	9000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает $5 м^2$	Площадь торгового места (в $м^2$ )	1800

Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая ИП	4500
Реализация товаров с использованием торговых автоматов	Количество торговых автоматов	4500
Оказание услуг общественного питания через объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в м <sup>2</sup> )	1000
Оказание услуг общественного питания через объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей	Количество работников, включая ИП	4500
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (за исключением рекламных конструкций с автоматической сменой изображения и электронных табло)	Площадь, предназначенная для нанесения изображения (в м <sup>2</sup> )	3000
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь экспонирующей поверхности (в м <sup>2</sup> )	4000
Распространение наружной рекламы с использованием электронных табло	Площадь светоизлучающей поверхности (в м <sup>2</sup> )	5000
Размещение рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств	Количество транспортных средств, используемых для размещения рекламы	10000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Общая площадь помещения для оказания услуг (в м <sup>2</sup> )	1000
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 залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них не превышает 5 м <sup>2</sup>	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование торговых мест, объектов нестационарной торговой сети, объектов организации общественного питания	6000
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 залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них превышает 5 м <sup>2</sup>	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование торгового места, объекта нестационарной торговой сети, объекта организации общественного питания (в м <sup>2</sup> )	1200
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, если площадь земельного участка не превышает 10 м <sup>2</sup>	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование земельных участков	10000
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, если площадь земельного участка превышает 10 м <sup>2</sup>	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование земельного участка (в м <sup>2</sup> )	1000

$K_1$  – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор.

$K_2$  – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности. В городе Кемерово коэффициент базовой до-

ходности  $K_2$  рассчитывается путем перемножения трех подкоэффициентов:  $K_{2.1}$ ,  $K_{2.2}$  и  $K_{2.3}$ . При получении значения коэффициента  $K_2$  менее 0,005  $K_2$  считается равным 0,005.

$K_{2.1}$  – подкоэффициент, учитывающий особенности места осуществления предпринимательской деятельности. Значения данного коэффициента представлены в табл. 34. Он принимается равным 1 по следующим видам деятельности:

– оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и ИП, имеющими не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

– оказание услуг по размещению рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств.

Таблица 34 – Значения подкоэффициента, учитывающего особенности места осуществления предпринимательской деятельности на территории города Кемерово

Наименование мест осуществления деятельности (район)	$K_{2.1}$
1. Центральный район (кроме 1.1)	1,0
1.1 ул. Станционная, ул. Мирная, ул. Железняка, ул. Стрелковая, ул. Гвардейская, ул. Иркутская, ул. Сибирская, ул. Песчаная, ул. Мызо, ул. Литейная, ул. Центральная, ул. Кирчанова, ул. Спортивная, ул. Краснофлотская, ул. Новосибирская, ул. Суховская, ул. Брянская, ул. Луговая, ул. Энергетиков, ул. Свердлова, ул. Болотная, ул. Каменская, ул. Раздолье, ул. 1-я Заречная, ул. 2-я Заречная, ул. 3-я Заречная, ул. 4-я Заречная, ул. 5-я Заречная, ул. Щетинкин Лог, ул. Кавалерийская	0,5
2. Ленинский район	1,0
3. Заводский район (кроме 4 и 5)	
4. Жилой район Пионер	0,5
5. Жилой район Ягуновский	
6. Кировский район	
7. Рудничный район (кроме 8-11)	1,0
8. Жилой район Кедровка	0,5
9. Жилой район Промышленновский	
10. Жилой район Лесная Поляна	1,0
11. поселок Боровой	0,5

$K_{2.2}$  – подкоэффициент ассортимента розничной торговли (табл. 35)

Таблица 35 – Значения подкоэффициента ассортимента розничной торговли на территории города Кемерово

Ассортимент товаров	$K_{2.2}$
Хлеб и хлебобулочные изделия, изделия макаронные, мука и крупа, соль поваренная пищевая (переработанная), сахар, жиры специального назначения, маргарин, молоко и молочная продукция, детское питание	0,72
Периодические и продолжающиеся издания (журналы, сборники, бюллетени), за исключением рекламных периодических и продолжающихся сборников, учебной, детской литературы, фольклора для детей, канцелярии и школьно-письменных принадлежностей	0,9
Иные товары	1,0

$K_{2.3}$  – подкоэффициент видов деятельности (табл. ?).

Таблица 36 – Значения подкоэффициента видов деятельности на территории города Кемерово (При отсутствии подкоэффициентов, соответствующих виду деятельности, значение  $K_{2.3}$  принимается равным 1)

Виды деятельности	$K_{2.3}$
1. Оказание ветеринарных услуг	0,8
2. Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	1,0
3. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 м <sup>2</sup> по каждому объекту организации общественного питания	
3.1. Рестораны, бары, кафе, пиццерии, закусочные, шашлычные, иные объекты общественного питания, осуществляющие реализацию алкогольной продукции и пива	1,0
3.2. Иные объекты общественного питания, не осуществляющие реализацию алкогольной продукции и пива	0,8
3.3. Объекты общественного питания, осуществляющие деятельность на территориях организаций с ограниченным доступом посетителей	0,3
4. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей	0,8
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:	
5.1. Перевозка пассажиров	0,4
5.2. Перевозка грузов автомобилями с грузоподъемностью до 1,6 тонны	0,8
5.3. Перевозка грузов автомобилями с грузоподъемностью от 1,6 до 3 тонн включительно	0,9
5.4. Перевозка грузов автомобилями с грузоподъемностью свыше 3 тонн	1,0
6. Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций	0,005
7. Размещение рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств	
8. 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 м <sup>2</sup>	0,5
9. Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей	0,8
10. Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания	1,0
11. Оказание бытовых услуг	
11.1. Парикмахерские и косметические услуги, оказываемые организациями коммунально-бытового назначения	0,7
11.2. Ремонт, окраска и пошив обуви	0,5
11.3. Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий	
11.4. Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий	0,6
11.5. Изготовление и ремонт мебели	0,5
11.6. Химическая чистка и крашение, услуги прачечных	0,7
11.7. Ремонт жилья и строительство жилья и других построек	
11.8. Услуги фотоателье, фото- и кинолабораторий	0,8
11.9. Услуги бань, душевых и саун; прочие услуги, оказываемые в банях и душевых	0,7

11.10. Услуги предприятий по прокату	0,4
11.11. Ритуальные услуги; обрядовые услуги	1,0
11.12. Прочие услуги производственного характера; прочие услуги непроизводственного характера	0,6

Ставка единого налога на вмененный доход устанавливается в размере 15 % величины вмененного дохода

Налоговым периодом по единому налогу на вмененный доход признается квартал.

По итогам налогового периода налоговые декларации представляются налогоплательщиками в налоговые органы по месту учета не позднее 20 числа первого месяца следующего налогового периода.

В налоговой декларации налогоплательщики вправе уменьшить сумму единого налога на вмененный доход на суммы:

- страховых взносов на обязательное пенсионного страхования, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом периоде;

- расходов по выплате в соответствии с законодательством РФ пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств;

- платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности;

- страховых платежей (взносов) и пособий в случае их уплаты в пользу работников, занятых в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена на сумму расходов более чем на 50 %.

Индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму единого налога на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Уплата единого налога на вмененный доход производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25 числа первого месяца следующего налогового периода в бюджеты бюджетной системы РФ по месту постановки на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***3. Упрощенная система налогообложения***

Применение упрощенной системы налогообложения является альтернативой общему режиму налогообложения. При этом порядок определения объекта налогообложения и налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения не предусматривает возможности одновременного применения этих налоговых режимов, в том числе в отношении различных видов деятельности.

Организации при применении упрощенной системы налогообложения освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

С 1 января 2015 г. освобождение от уплаты налога на имущество не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость.

Индивидуальные предприниматели при применении упрощенной системы налогообложения освобождаются от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Переход на упрощенную систему налогообложения является добровольным. Вместе с тем существует ряд ограничений на ее применение.

1. Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на упрощенную сис-

тому налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 Налогового кодекса РФ, не превысили 45 млн. р., то есть предельного размера доходов организации, ограничивающего право организации перейти на упрощенную систему налогообложения. Величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год.

Коэффициент-дефлятор – коэффициент, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и рассчитываемый как произведение коэффициента-дефлятора, применяемого в предшествующем календарном году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ в предшествующем календарном году. Коэффициенты-дефляторы устанавливаются 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 и подлежат официальному опубликованию в «Российской газете» не позднее 20 ноября года, в котором устанавливаются коэффициенты-дефляторы.

2. Для перехода на УСНО организация и предприниматель не должны заниматься следующими видами деятельности:

- банковской, страховой, негосударственным пенсионным обеспечением, игорным бизнесом;
- производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных.
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.
- профессиональные участники рынка ценных бумаг, инвестиционные фонды, ломбарды.
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- казенные, бюджетные учреждения;
- иностранные организации.

3. Организация не вправе применять УСНО, если она имеет филиалы и (или) представительства.

4. Доля участия других юридических лиц в уставном капитале организации, предполагающей переход на упрощенную систему налогообложения, не должна превышать 25 %, кроме:

– организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %);

– некоммерческих организаций, в том числе организаций потребительской кооперации, а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы;

– учрежденных бюджетными научными учреждениями и созданными государственными академиями наук научными учреждениями хозяйственные общества, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности, исключительные права на которые принадлежат данным научным учреждениям;

– учрежденных высшими учебными заведениями, являющимися бюджетными образовательными учреждениями, и созданными государственными академиями наук высшими учебными заведениями хозяйственные общества, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности, исключительные права на которые принадлежат данным высшим учебным заведениям.

5. Количество работающих в организации или у индивидуального предпринимателя не должно превышать 100 человек.

6. Остаточная стоимость ее основных средств не должна превышать 100 млн. р. При этом учитывается только то имущество, которое подлежит амортизации и признается амортизируемым в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения. В уведомлении указывается выбранный объект налогообложения.

Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через 1 год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Перейти на общую систему налогообложения можно только с начала календарного года. Для этого следует подать в налоговую инспекцию уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения до 15 января года, с которого налогоплательщик отказывается от применения упрощенной системы. Представить уведомление в налоговые органы можно как лично, так и по почте. В этом случае датой представления будет считаться та, что указана на штампе почтового отделения.

В рамках УСНО может применяться на выбор налогоплательщика один из двух объектов налогообложения: доходы или доходы, уменьшенные на сумму расходов. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения.

В то же время налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения только доходы, уменьшенные на величину расходов.

Независимо от выбранного объекта налогообложения установлен единый порядок учета доходов при упрощенной системе налогообложения.

В состав доходов включаются:

- выручка от продажи товаров, работ, услуг, имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Доходы признаются кассовым методом. При определении объекта налогообложения единым налогом не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ.

- доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями ст. 214 и 275 Налогового кодекса РФ;

– доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 Налогового кодекса РФ;

– доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. 2, 4 и 5 ст. 224 Налогового кодекса;

– денежные средства и стоимость имущества, полученного в качестве задатка или залога;

– взносы в уставный капитал;

– стоимость имущества, полученного по посредническому договору для продажи;

– заемные средства;

– суммы целевого финансирования.

Не являются внереализационным доходом деньги или имущество, полученные безвозмездно от учредителя, если его доля в уставном капитале превышает 50 %; дочерней фирмы при условии, что доля головной организации в ее уставном капитале превышает 50 %.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

– расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств;

– расходы на приобретение нематериальных активов, а также на создание нематериальных активов самим налогоплательщиком;

– расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

– расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации;

– расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки;

– расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

- арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ;
- расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности;
- суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов;
- проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет имущества;
- расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;
- суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле;
- расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;
- расходы на командировки;
- плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;
- расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;
- расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

- расходы на канцелярские товары;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям);
- расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах;
- расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации;
- расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;
- расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;
- расходы на проведение обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;
- плату за предоставление информации о зарегистрированных правах;
- расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости;
- расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- периодические (текущие) платежи за пользование правами

на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации;

- расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы;
- расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;
- расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

Если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя. Соответственно, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. В расходах учитываются только фактически понесенные расходы с начала конкретного налогового периода.

Таким образом, принцип пропорционального распределения расходов, то есть распределения расходов пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов, применяется только при условии невозможности разделения расходов.

В определенных в п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ случаях налогоплательщик уплачивает минимальный налог. Такая ситуация будет иметь место, когда за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

#### Правила переноса убытков

1) налогоплательщик вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода 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;

2) налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на

будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток;

3) налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка;

4) убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет;

5) если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены;

6) в случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

7) убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Налоговым периодом по общей УСН признается календарный год (с 1 января до 31 декабря включительно). Отчетными периодами признаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. По итогам каждого отчетного периода исчисляется сумма авансового платежа по налогу. По окончании налогового периода определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Если объектом налогообложения выбраны доходы, то налоговая ставка составит 6 %. Если же объект – доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговая ставка устанавливается в размере 15 %. Однако законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 % в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Законом Кемеровской области № 99-ОЗ от 26.11.2008 установлены дифференцированные налоговые ставки при применении упрощенной системы налогообложения, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. Налоговая ставка в размере 5 % устанавливается для налогопла-

тельщиков, у которых за соответствующий отчетный (налоговый) период не менее 80 % доходов составили доходы от осуществления следующих видов экономической деятельности:

- 1) сельское хозяйство, охота и предоставление услуг в этих областях;
- 2) лесное хозяйство и предоставление услуг в этой области;
- 3) текстильное производство;
- 4) производство одежды; выделка и крашение меха;
- 5) производство кожи, изделий из кожи и производство обуви;
- 6) обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели;
- 7) производство пластмасс и синтетических смол в первичных формах;
- 8) производство красок и лаков;
- 9) производство медикаментов;
- 10) производство мыла; моющих, чистящих и полирующих средств; парфюмерных и косметических средств;
- 11) производство химически модифицированных животных или растительных жиров и масел (включая олифу), непищевых смесей животных или растительных жиров и масел;
- 12) производство резиновых и пластмассовых изделий;
- 13) производство прочих неметаллических минеральных продуктов;
- 14) производство готовых металлических изделий;
- 15) производство машин и оборудования;
- 16) производство электрических машин и электрооборудования;
- 17) ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования;
- 18) прокат бытовых изделий и предметов личного пользования;
- 19) производство прочих основных неорганических химических веществ.

Налоговая ставка в размере 15 % устанавливается для остальных налогоплательщиков на территории Кемеровской области.

Сумма налога по общей УСН по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу зачитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу

за отчетный период и суммы налога за налоговый период. Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25 числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, в определенном порядке уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, на сумму:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

- расходов по выплате в соответствии с законодательством РФ пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника;

- платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности.

При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена на сумму расходов более чем на 50 %.

Индивидуальные предприниматели, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы и не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу) на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму 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 соответственно I квартала, полугодия, 9 месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, должна представляться в налоговую инспекцию по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального

предпринимателя: организации – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля года.

Налогоплательщики, применяющие УСНО, обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов РФ.

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***4. Единый сельскохозяйственный налог***

Единый сельскохозяйственный налог стал федеральным налоговым режимом прямого действия в соответствии со ст. 346.1 Налогового кодекса РФ. Кроме того, гл. 26.1 Налогового кодекса РФ закрепила право налогоплательщиков на добровольность перехода к уплате ЕСХН. Одновременно сохранена альтернатива – данный налоговый режим существует наряду с общим режимом налогообложения. Это значит, что занятые в сельскохозяйственном производстве и удовлетворяющие требованиям гл. 26.1 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право сами принять решение – переходить на данную систему или же применять общий режим налогообложения.

Единый сельскохозяйственный налог заменяет собой уплату трех налогов:

1) налог на прибыль. Сельскохозяйственные товаропроизводители освобождены от уплаты налога на прибыль от сельскохозяйственной деятельности. Но налогообложению подлежит прибыль от прочей деятельности предприятия, не являющейся сельскохозяйственной.

2) налог на имущество.

3) НДС. Исключение составляет НДС, который должен быть уплачен фирмами при ввозе товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Однако не все организации, занятые аграрным бизнесом, могут перейти на уплату ЕСХН. Для этого фирма должна соответствовать критериям сельскохозяйственного производителя, установленным ст. 346.2 Налогового кодекса РФ, в частности:

1) производство и переработка сельскохозяйственной продукции по Перечню сельскохозяйственной продукции первичной переработки, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458;

2) доход от реализации произведенной ими сельхозпродукции (включая продукцию первичной переработки) должен составлять не менее 70 %;

3) предприятия на ЕСХН не должны заниматься производством подакцизных товаров, заниматься организацией и проведением азартных игр.

4) организация не должна иметь статус бюджетного учреждения, казенного и автономного.

Объектом обложения единым сельскохозяйственным налогом признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Налоговой базой является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Налоговая ставка единого сельскохозяйственного налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налоговая ставка установлена в размере 6 %.

Сумма налога, перечисляемая налогоплательщиками, распределяется между бюджетами и фондами следующим образом:

– в бюджеты поселений зачисляются налоговые доходы от единого сельскохозяйственного налога по нормативу 50 %;

– в бюджеты муниципальных районов зачисляются налоговые доходы от единого сельскохозяйственного налога по нормативу 50 % либо налоговые доходы от единого сельскохозяйственного налога, взимаемого на межселенных территориях, по нормативу 100 %;

– бюджеты городских округов зачисляются налоговые доходы от единого сельскохозяйственного налога по нормативу 100 %.

В целях налогообложения ЕСХН единственным методом признания доходов и расходов признается кассовый метод. То есть дата получения доходов – день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Статья 346.5 Налогового кодекса РФ обязывает организации учитывать:

– доходы от реализации товаров, работ и услуг, а также имущества и имущественных прав в соответствии со ст. 249 Налогово-

го кодекса РФ;

– внереализационные доходы, определяемые в порядке, предусмотренном ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. К выручке от реализации относятся все поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Доходы, не относящиеся к категории доходов от реализации товаров (работ, услуг), являются внереализационными доходами.

Отдельные доходы могут не учитываться для целей налогообложения единым сельскохозяйственным налогом. Ст. 251 Налогового кодекса РФ установлен полный перечень таких доходов.

Кроме того, при определении объекта обложения не учитываются доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам.

Большинство расходов налогоплательщика принимаются применительно к порядку, используемому для исчисления налога на прибыль организаций. Исключения составляют виды расходов, для принятия которых не требуется специального порядка, установленного гл. 25 Налогового кодекса РФ. К ним относятся:

- расходы на приобретение основных средств;
- расходы на приобретение нематериальных активов;
- расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;
- суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам, услугам);
- расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;
- суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах;
- расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации;
- расходы на информационно-консультативные услуги;
- расходы на повышение квалификации кадров;

- судебные расходы и арбитражные сборы;
- расходы в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, а также в виде сумм, уплаченных в возмещение причиненного ущерба.

- затраты в виде потерь от падежа птицы и животных. Правда, в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ.

Для определения налоговой базы сельскохозяйственными организациями и индивидуальными предпринимателями доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода до его окончания.

Налогоплательщик, получивший убыток при применении ЕСХН, имеет право уменьшить налогооблагаемую базу по ЕСХН в следующем налоговом периоде. Если же сумма убытка значительна, то она может быть перенесена на следующие налоговые периоды в пределах 10 лет. Если налогоплательщики получили убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены. В случае прекращения налогоплательщиками деятельности по причине реорганизации налогоплательщики-правопреемники вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации. При этом перенос убытка возможен только в случае, если организация или индивидуальный предприниматель продолжают применять систему налогообложения в виде ЕСХН.

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется налогоплательщиками самостоятельно как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы и уплачивается по итогам налогового периода до 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В качестве отчетного периода выступает полугодие, по итогам которого уплачиваются соответственно единый сельскохозяйственный налог и авансовый платеж по нему.

Сумма авансового платежа по налогу уплачивается в бюджет не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода, то есть не позднее 25 июля.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогам года, рассчитывается налогоплательщиком как разница между начисленным налогом и величиной авансового платежа по налогу. Эта разница и является единым сельскохозяйственным налогом, подлежащим упла-

те по истечении налогового периода. Он уплачивается налогоплательщиками не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

В случае если сумма единого налога (авансового платежа по налогу), исчисленного по итогам налогового (отчетного) периода, меньше суммы платежа по налогу, исчисленного по итогам предыдущего отчетного периода, у налогоплательщика отсутствует обязанность по уплате налога.

Налогоплательщики представляют налоговые декларации по итогам отчетного периода не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода, а по итогам налогового периода – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Окончательный расчет по итогам года по ЕСХН производится организациями до 31 марта.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***5. Особенности применения положений патентной системы налогообложения***

Патентная система вводится в действие законами субъектов РФ. Для того чтобы патентная система была введена в действие с 1 января 2013 г., закон о введении патентной системы налогообложения на территории субъекта РФ должен быть опубликован не позднее 1 декабря 2012 г. На территории Кемеровской области патентная система налогообложения введена Законом № 101-ОЗ от 02.11.2012.

Законами субъектов РФ устанавливаются размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. При этом минимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не может быть меньше 100 тыс. р., а его максимальный размер не может превышать 1 млн. р. При этом субъекты РФ вправе:

1) в целях установления размеров потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, дифференцировать виды предпринимательской деятельности, если такая дифференциация преду-

смотрена Общероссийским классификатором услуг населению или Общероссийским классификатором видов экономической деятельности;

2) устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

3) устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств;

4) увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода:

– не более чем в 3 раза – по видам предпринимательской деятельности, указанным в пп. 9, 10, 11, 32, 33, 38, 42, 43 п. 2 ст. 346.43 Налогового кодекса РФ;

– не более чем в 5 раз – по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, осуществляемым на территории города с численностью населения более одного миллиона человек;

– не более чем в 10 раз – по видам предпринимательской деятельности, указанным в пп. 19, 45 – 47 п. 2 ст. 346.43 Налогового кодекса РФ.

На территории Кемеровской области Законом № 101-ОЗ установлены виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может быть осуществлен переход на ПСНО с исчислением налога исходя из показателей табл.37.

Таблица 37 – Показатели для применения патентной системы налогообложения на территории Кемеровской области (где N – величина физического показателя, установленного для каждого вида предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения; (N + 1) – средняя численность наемных работников вместе с индивидуальным предпринимателем)

Вид предпринимательской деятельности	Физический показатель	Размер потенциально возможного к получению годового дохода с учетом физического показателя (тыс. р.)
1. Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных из-	средняя чис-	100 ?(N + 1),

делий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий	ленность наемных работников	но не более 1000
2. Ремонт, чистка, окраска и пошив обуви		
3. Парикмахерские и косметические услуги		
4. Химическая чистка, крашение и услуги прачечных		
5. Изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц		
6. Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий		
7. Ремонт мебели		
8. Услуги фотоателье, фото- и кинолабораторий		
9. Техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования		
10. Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом	количество транспортных средств	200 ? N, но не более 3 000
11. Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом		
11.1. кроме деятельности такси		500 ? N, но не более 3000
11.2. деятельность такси		200 ? N, но не более 3000
12. Ремонт жилья и других построек	средняя численность наемных работников	100 ? (N + 1), но не более 1000
13. Услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ		
14. Услуги по остеклению балконов и лоджий, нарезке стекла и зеркал, художественной обработке стекла		
15. Услуги по обучению населения на курсах и по репетиторству		
16. Услуги по присмотру и уходу за детьми и больными		
17. Услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома		
18. Ветеринарные услуги		
19. Сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности		
19.1. жилого недвижимого имущества		количество обособленных объектов
19.2. нежилого недвижимого имущества	площадь, м <sup>2</sup>	6 ? N, но не менее 100 и не более 10000
20. Изготовление изделий народных художественных промыслов	средняя численность наемных работников	100 ? (N + 1), но не более 1000
21. Прочие услуги производственного характера, указанные в НК РФ		
22. Производство и реставрация ковров и ковровых изделий		
23. Ремонт ювелирных изделий, бижутерии		
24. Чеканка и гравировка ювелирных изделий		
25. Монофоническая и стереофоническая запись речи,		

пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск, перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск		
26. Услуги по уборке жилых помещений и ведению домашнего хозяйства		
27. Услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления		
28. Проведение занятий по физической культуре и спорту		
29. Услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах		
30. Услуги платных туалетов		
31. Услуги поваров по изготовлению блюд на дому		
32. Оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом	количество транспортных средств	200 ? N, но не более 3000
33. Оказание услуг по перевозке грузов водным транспортом		
34. Услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции		
35. Услуги, связанные с обслуживанием сельскохозяйственного производства	средняя численность наемных работников	100 ? (N + 1), но не более 1000
36. Услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству		
37. Ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты		
38. Занятие медицинской деятельностью или фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности		
39. Осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию		
40. Услуги по прокату		
41. Экскурсионные услуги		
42. Обрядовые услуги		
43. Ритуальные услуги		
44. Услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров		
45. Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 м <sup>2</sup> по каждому объекту организации торговли	площадь торгового зала, м <sup>2</sup>	40 ? N, но не менее 100 и не более 10000
46. Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети	количество обособленных объектов	200 ? N, но не более 10000
47. Услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 м <sup>2</sup> по каждому объекту организации общественного питания		
47.1. ресторан, бар, кафе, закусочная	площадь зала обслуживания, м <sup>2</sup>	30 ? N, но не менее 100 и не более 10000
47.2. столовая		20 ? N, но не менее 100 и не более 10000

47.3. предприятия других типов		25 ? N, но не менее 100 и не более 10000
48. Изготовление мебели	средняя численность наемных работников	100 ? (N + 1), но не более 1000
49. Строительство жилья и других построек		
50. Услуги бань, душевых и саун		

Применение патентной системы как специального режима налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате двух налогов: налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения) и налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения).

Кроме того, индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения, а также при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Переход на патентную систему налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения индивидуальными предпринимателями осуществляется добровольно.

Порядок и условия начала и прекращения применения ПСНО

1. Индивидуальный предприниматель должен подать заявление на получение патента в налоговый орган по месту жительства не позднее, чем за 10 дней до начала применения патентной системы налогообложения. В случае если индивидуальный предприниматель планирует осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента в субъекте РФ, в котором не состоит на учете в налоговом органе, заявление подается в любой территориальный налоговый орган этого субъекта РФ по выбору индивидуального предпринимателя.

2. Налоговый орган обязан в течение 5 дней со дня получения заявления на получение патента выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента,

а также довести это решение до сведения индивидуального предпринимателя. Срок действия патента не может переходить на следующий календарный год. Основанием для отказа налоговым органом в выдаче патента являются:

- несоответствие в заявлении на получение патента вида предпринимательской деятельности перечню видов предпринимательской деятельности, в отношении которых введена патентная система налогообложения;

- указание срока действия патента, не соответствующего периоду от 1 до 12 месяцев включительно в пределах календарного года;

- нарушение условия перехода на патентную систему налогообложения – заявление подано предпринимателем, утратившим право на применение патентной системы налогообложения или прекратившим предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента, ранее, чем со следующего календарного года;

- наличие недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения.

3. Патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от 1 до 12 месяцев включительно в пределах календарного года. Документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта РФ введена патентная система налогообложения.

4. Патент выдается налоговым органом по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения. При этом патент действует на территории того субъекта РФ, который указан в патенте. Индивидуальный предприниматель, получивший патент в одном субъекте РФ, вправе получить патент в другом субъекте Российской Федерации.

5. Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в случае:

- если с начала календарного года доходы налогоплательщика

от реализации по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн. р.;

– если в течение налогового периода налогоплательщиком было допущено несоответствие требованию, установленному п. 5 ст. 346.43 Налогового кодекса РФ;

– если налогоплательщиком не был уплачен налог в установленные сроки.

6. Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения за период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения, исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

7. Правила утраты права на применение патентной системы:

– индивидуальный предприниматель обязан заявить в налоговый орган об утрате права на применение патентной системы налогообложения и о переходе на общий режим налогообложения или о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения, в течение 10 календарных дней;

– индивидуальный предприниматель, утративший право на применение патентной системы налогообложения или прекративший предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента, вправе вновь перейти на патентную систему налогообложения по этому же виду предпринимательской деятельности не ранее чем со следующего календарного года.

8. Налогоплательщики, применяющие патентную систему при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа, подтверждающего прием денежных средств, вправе не использовать контрольно-кассовую технику.

Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя. Налоговой базой признается денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система. Годовой до-

ход устанавливается на календарный год в отношении каждого вида деятельности законом субъекта РФ.

Налоговым периодом признается календарный год. Если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент. Если индивидуальный предприниматель прекратил предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента, налоговым периодом признается период с начала действия патента до даты прекращения такой деятельности.

Налоговая ставка составляет 6 % от потенциально возможного годового дохода. Сумма налога, подлежащего уплате, пересчитывается исходя из количества месяцев срока действия патента.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Если патент выдан на срок менее 12 месяцев, сумма налога рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на 12 месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Налог уплачивается по месту постановки на учет в налоговом органе в следующие сроки:

- если патент получен на срок до 6 месяцев – в размере полной суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

- если патент получен на срок от 6 месяцев до календарного года – в размере 1/3 суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента и в размере 2/3 суммы налога в срок не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

Налоговый учет при применении патентной системы налогообложения ведется Книге учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения отдельно по каждому полученному патенту. При этом заверять указанную книгу в инспекции не требуется.

С 1 января 2015 года вступают в силу изменения в главу 26.5 Налогового кодекса РФ «Патентная система налогообложения», которые предусматривают:

- 1) предоставление субъектам РФ права при определении раз-

мера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода учитывать особенности места ведения предпринимательской деятельности, влияющие на размер указанного дохода;

2) предоставление субъектам РФ права устанавливать размер потенциально возможного годового дохода в зависимости от:

- средней численности наемных работников;
- количества транспортных средств, грузоподъемности транспортного средства, количества посадочных мест в транспортном средстве;

- количества обособленных объектов (площадей) в отношении видов предпринимательской деятельности;

3) отмену минимального размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, ранее установленного в размере 100 тыс. р.

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***6. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции как специальный режим налогообложения***

Данный вид контракта в мировой практике впервые был заключен в 1966 году Индонезией и впоследствии стал широко применяться в практике многих стран. Практически одновременно с Индонезией идея СРП была реализована в Перу. Основным побудительным мотивом внедрения режима СРП в этих странах явилась необходимость решения проблем галопирующей инфляции. Основные положения индонезийского и перуанского типов соглашений легли в основу разработки режима раздела продукции, структуры и содержания соглашений в других странах

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции является специальным налоговым режимом.

Раздел продукции – раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции».

Предмет СРП – предоставление государством на возмездной основе исключительных прав на проведение работ по поиску, разведке и добыче минерального сырья на участке недр и проведение инвестором указанных работ за свой счет и на свой риск.

Режим соглашения о разделе продукции состоит:

- из разрешительного получения права пользования недрами;
- режима налогообложения, определяемого специальным для соглашения налоговым законодательством;
- устанавливаемых в рамках гражданско-правовых механизмов гарантий прав стабильности инвестора на полный срок реализации проекта (25 лет или более).

Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ, принятый в развитие законодательства РФ в области недропользования и инвестиционной деятельности, устанавливает правовые основы отношений, возникающих в процессе осуществления российских и иностранных инвестиций в поиски, разведку и добычу минерального сырья на территории РФ, а также на континентальном шельфе и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ на условиях соглашений о разделе продукции.

В настоящее время в России реально действуют три соглашения о разделе продукции. Два из них – «Сахалин-1» и «Сахалин-2» – являются проектами освоения Сахалинского шельфа, третье соглашение представляет собой проект освоения Харьягинского месторождения, расположенного в Ненецком автономном округе. Одним из факторов, объединяющих все три упомянутых СРП, является то, что они были заключены до вступления в силу Федерального закона № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», подписанного Президентом РФ 30 декабря 1995 г. Реализация соглашений, заключенных после вступления в силу данного закона, до настоящего времени практически не осуществляется.

Раздел продукции между государством и инвестором может производиться одним из следующих способов:

1. Произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с соглашением, которое должно предусматривать условия и порядок:

- определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости. При этом произведенной продукцией признается количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту (в случае отсутствия указанных стандартов для отдель-

ного добытого полезного ископаемого – стандарту организации (предприятия)), добытое инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенное на количество технологических потерь в пределах нормативов;

– определения части произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению (компенсационная продукция). При этом предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75 % (при добыче на континентальном шельфе РФ – 90 %) общего объема произведенной продукции. Состав затрат, подлежащих возмещению инвестору за счет компенсационной продукции, определяется соглашением в соответствии с законодательством РФ;

– раздела между государством и инвестором прибыльной продукции (произведенной при выполнении соглашения продукции за вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых), и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период;

– передачи инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента;

– получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

2. Раздел произведенной продукции между государством и инвестором в соответствии с соглашением должен предусматривать условия и порядок:

– определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости;

– раздела между государством и инвестором произведенной продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции и определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Пропорции такого раздела определяются соглашением в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. При этом доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68 %;

– передачи государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента;

– получения инвестором части произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

Таким образом, в общем виде порядок раздела продукции можно охарактеризовать следующими действиями:

1. Традиционный раздел:

1) определяется общий объем продукции и ее стоимость;  
2) определяется объем компенсационной продукции, которая не должна быть больше 75 % от общего количества произведенной продукции (не более 90 % при добыче на континентальном шельфе);

3) определяется объем прибыльной продукции;

4) осуществляется раздел прибыльной продукции между государством и инвестором в соответствии с соглашением.

2. Прямой раздел:

1) определяется общий объем продукции и ее стоимость;  
2) осуществляется раздел произведенной продукции между государством (доля не менее 32 %) и инвестором в соответствии с долями, установленными соглашением;

При выполнении соглашения о разделе продукции инвестор уплачивает:

1) разовые платежи за пользование недрами при наступлении событий, определенных в соглашении и лицензии (бонусы);

2) плату за геологическую информацию о недрах, ежегодные платежи за договорную акваторию и участки морского дна, уплачиваемые в порядке, установленном соглашением в соответствии с законодательством РФ на дату подписания соглашения;

3) сбор за участие в конкурсе (аукционе), сбор за выдачу лицензии;

4) регулярные платежи за пользование недрами (ренталс);

5) компенсацию расходов государства на поиски и разведку полезных ископаемых, компенсацию ущерба, причиняемого в результате выполнения работ по соглашению коренным малочисленным народам РФ в местах их традиционного проживания и хозяйственной деятельности.

Суммы указанных платежей, а также сроки их уплаты определяются условиями соглашения.

В состав подлежащих компенсации расходов включаются расходы на проведение:

– общих и детальных поисков, включающих поисковые рабо-

ты, проводимые при геологической съемке масштаба 1:50000 и крупнее;

- разведочных работ;
- подсчета запасов полезных ископаемых;
- тематических и иных исследований, связанных с геологическим изучением участка недр и оценкой его перспектив;
- иных документально подтвержденных работ по поиску, разведке и оценке месторождений полезных ископаемых, проведенных на предоставленном инвестору в пользование на условиях раздела продукции участке недр.

Для применения данного специального налогового режима соглашения о разделе продукции должны соответствовать следующим условиям:

1) соглашения заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции и признания аукциона несостоявшимся;

2) при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32 % общего количества произведенной продукции;

3) соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений о разделе продукции, представляет в налоговые органы, соответствующие уведомления в письменном виде и следующие документы:

- соглашение о разделе продукции;
- решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

– заявление о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции;

– свидетельство о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции;

– копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения, заверенная в установленном порядке;

– уведомление об использовании права на применение специального налогового режима при выполнении соглашения о разделе продукции в произвольной форме.

Специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения о разделе продукции.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения.

СРП предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством РФ о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения, за исключением налогов и сборов, уплата которых предусмотрена гл. 26.4 Налогового кодекса РФ.

При выполнении СРП инвестор уплачивает следующие налоги и сборы: налог на добавленную стоимость; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; платежи за пользование природными ресурсами; плату за негативное воздействие на окружающую среду; плату за пользование водными объектами; государственную пошлину; таможенные сборы; земельный налог.

Инвестор освобождается от уплаты региональных налогов и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления; налога на имущество организаций в отношении основных средств, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями; транспортного налога в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

#### Особенности расчета НДС при выполнении СРП

1. Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется налогоплательщиком отдельно по каждому соглашению о разделе продукции

2. Налоговая ставка по налогу на добычу полезных ископаемых при применении соглашений о разделе продукции при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторож-

дений составляет 340 р. за одну т. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть.

Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

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

где  $Ц$  – средний за налоговый период по налогу на добычу полезных ископаемых уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за один баррель (сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде);

$P$  – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ (среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ, за все дни в соответствующем налоговом периоде).

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15 числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ.

3. При выполнении соглашений налоговые ставки, установленные при добыче остальных полезных ископаемых применяются с коэффициентом 0,5.

4. Налогообложение производится по налоговой ставке 0 % (0 р. в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется в соответствии со ст. 338 Налогового кодекса РФ как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении).

Особенности расчета налога на прибыль при выполнении СРП

1. Объектом налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения, то есть доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов, определяемых в соответствии с правилами НК РФ. В случае если стороной соглашения является объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, доход, полученный каждой организацией, являющейся участником указанного объединения, определя-

ется пропорционально доле соответствующего участника в общем доходе такого объединения за отчетный (налоговый) период.

2. Доходом налогоплательщика от выполнения соглашения признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору в соответствии с условиями соглашения, а также внереализационные доходы.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением, за исключением цены продукции (цены нефти).

3. Расходами налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком при выполнении соглашения. Расходы налогоплательщика подразделяются на:

1) расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы). В состав возмещаемых расходов включаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком до вступления соглашения в силу, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были ранее признаны недропользователем участка недр для целей исчисления налога.

Не признаются возмещаемыми следующие расходы, произведенные (понесенные) до вступления соглашения в силу:

- на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе;
- на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения.
- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в соглашении;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи (проценты) по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению.

Возмещаемые расходы подлежат возмещению налогоплательщику в размере, не превышающем установленного соглашением о разделе продукции предельного уровня компенсационной продукции, которая рассчитывается путем деления подлежащей

возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти.

Если размер возмещаемых расходов не достигает предельного уровня компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, налогоплательщику в указанном периоде возмещается вся сумма возмещаемых расходов. Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, возмещение расходов производится в размере указанного предельного уровня. Не возмещенные в отчетном (налоговом) периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного (налогового) периода.

2) расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Они включают в себя расходы, учитываемые в целях налогообложения в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ и не включенные в состав возмещаемых расходов. В расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций, не включаются суммы налога на добычу полезных ископаемых.

4. Применяется следующий порядок признания доходов и расходов:

1) для дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последний день отчетного (налогового) периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции;

2) по иным видам доходов и расходов применяется порядок признания доходов и расходов, установленный гл. 25 Налогового кодекса РФ.

5. Налоговая база определяется по каждому соглашению отдельно.

6. В случае если налоговая база является для соответствующего налогового периода отрицательной величиной, она для этого налогового периода признается равной нулю. Налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды по налогу на прибыль организаций в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

7. Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций уста-

навливается в размере 24 %, за исключением случаев, предусмотренных п. п. 2-5 ст. 284 Налогового кодекса РФ. При этом:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5 %, зачисляется в федеральный бюджет;

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17,5 %, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 %.

Особенности уплаты налога на добавленную стоимость при выполнении соглашений о разделе продукции

1. Налоговый период по НДС (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) устанавливается как календарный месяц. Для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими 2 млн. р., налоговый период устанавливается как квартал.

2. Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) НДС:

- передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором по соглашению и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;

- передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающего в качестве инвестора в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;

- передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

Налогоплательщик ежегодно в срок не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представляет в налоговые органы программу работ и смету расходов по соглашению на сле-

дующий год.

[Вернуться к началу темы](#)

### **Вопросы для самоконтроля освоения темы 7**

1. Кто может перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога?

2. Когда может быть подано заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога?

3. Что является налоговой базой единого сельскохозяйственного налога?

4. Раскройте сущность упрощенной системы налогообложения.

5. Обязаны ли организации и индивидуальные предприниматели вести бухгалтерский учет?

6. Каким критериям должны соответствовать организации, чтобы иметь право применять упрощенную систему налогообложения?

7. Каким образом определяется объект налогообложения?

8. При каких условиях организация, работающая по упрощенной системе налогообложения, обязана перейти на общую систему налогообложения?

9. Какова методика исчисления налога при применении упрощенной системы?

10. Какие существуют особенности при переходе с общего режима налогообложения на упрощенную систему налогообложения и с упрощенной системы на общий режим?

11. В чем сущность системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности?

12. Каково значение корректирующих коэффициентов?

13. На какие показатели имеет право влиять региональное законодательство?

14. Каков порядок расчета единого налога на вмененный доход?

[Вернуться к началу темы](#)

## *Задания для самоконтроля освоения темы 7*

1. Организация, производящая строительные материалы, перешла на упрощенную систему налогообложения в г. Кемерово, определив в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на расходы. В отчетном периоде организация получила выручку от реализации продукции в сумме 450000 р., при этом произвела следующие расходы: закуплено сырье на сумму 260000 р., из которой списано в производство сырья на сумму 210000 р.; затраты на транспортировку сырья составили 70000 р.; расходы на оплату труда – 160000 р. Доход организации от сдачи собственного помещения в аренду составил 3000 р. Рассчитать сумму обязательств организации по единому налогу.

2. Выручка Кемеровской организации за три квартала составила 123000 р. Ставка налога равна 6 %. Сумма взносов, уплаченных в пенсионный фонд, составила 9358 р. Сумма, выплаченная по больничным листам за счет организации, составила 1253 р. Необходимо рассчитать сумму единого налога к уплате за отчетный период.

3. Индивидуальный предприниматель в г. Кемерово владеет павильоном площадью 30 м<sup>2</sup>, находящемся в Центральном районе по ул. Щетинкин Лог, в котором осуществляет розничную торговлю, переведенную на уплату ЕНВД. 22 июня он приобрел в собственность еще один павильон площадью 25 м<sup>2</sup> в жилом районе Кедровка и открыл в нем также розничную торговлю. Общая выручка от работы двух павильонов составила 144000 р. Взносы в пенсионный фонд предприниматель не платит. Необходимо рассчитать ЕНВД за 2014 год.

4. Предприниматель выращивает скот на мясо и получение молока. Выращенный скот и молоко предприниматель сдает соответственно на мясокомбинат и молокозавод. В текущем году он израсходовал на закупку сена 40000 р., закупку комбикорма и витаминов 18000 р., заработную плату персоналу 175000 р., налоги от заработной платы персоналу 24500 р., доставку молока на молокозавод 28400 р. Доходы составили 465000 р. Рассчитать сумму ЕСХН к уплате за 2 полугодие, если за 1 полугодие авансовые платежи не выплачивались.

5. Предприниматель Забалуев платит единый сельскохозяйственный налог. За определенный период он получил выручку в раз-

мере 300000 тыс. р. и израсходовали на закупку зерна 10000 р., закупку комбикорма 12000 р., в том числе 2000 р. на доставку комбикорма, на заработную плату персоналу 100000 р., налоги от заработной платы 14000 р., коммунальные услуги 2000 р. Рассчитать сумму налога за 1 полугодие.

6. Колхоз «Мирный» в 2013 году работал с убытком. Сумма убытка составила 45000 р. Каким образом бухгалтер колхоза сможет уменьшить налоговую базу, если она в 2014 г. составит 10000 р., в 2015 г. 15000 р., в 2016 г. 18000 р., в 2017 г. 28000 р., в 2018 г. 42000 р., в 2019 г. 48000 р. Рассчитать, на какую сумму можно уменьшить налогооблагаемую базу и расписать ее по годам.

7. Индивидуальный предприниматель решил заняться оказанием услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом в Кемерово. В его распоряжении три грузовых автомобиля и три водителя с зарплатой в 15000 р. Рассчитать возможные налоги предпринимателя при специальных налоговых режимах и выбрать оптимальный.

8. Индивидуальный предприниматель в г. Кемерово имеет патент, который начинает действовать с 25 января текущего года. Вид деятельности – ремонт мебели. Рассчитать сумму налога, если патент приобретен на срок действия: 4 месяца; 8 месяцев.

9. Организация добывает нефть в рамках СРП. В мае 2014 г. было добыто 100 т нефти. Средний за налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс» в долларах США составил 107,71 за баррель, среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю, устанавливаемого Банком России, – 34,93 р./долл. США. Организация не достигла предельного уровня коммерческой добычи нефти, установленного в соглашении. Рассчитать сумму НДС.

10. Инвестором СРП в отчетном периоде получена продукция в объеме 5000 т, по соглашению стоимость каждой тонны составляет 20000 р. Возмещаемые расходы отчетного периода составили 50 млн. р., остальные расходы налогоплательщика, учитываемые при налогообложении, составили 20 млн. р. За отчетный период начислен и уплачен НДС в размере 2 млн. р. По условиям соглашения государству передается 50 % от прибыльной продукции, остальная ее часть остается у инвестора, который реализует ее сторонним покупателям. Рассчитать сумму налога на прибыль.

11. В текущем месяце добыча нефти у инвестора составила 2000 т. Среднее значение курса доллара равно 30,0510 р. за долл.,

средний уровень цен на сырую нефть марки «Юралс» – 70,4531 долл. США за баррель. Соглашением установлен коэффициент 0,5, связанный с тем, что инвестор не достиг предельного уровня коммерческой добычи нефти. Рассчитать НДС.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

### Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2.
2. Налоги и налогообложение / под ред. Д. Г. Черника. – М.: ЮНИТИ, 2010. – 367 с.
3. Кисилевич, Т. И. Практикум по налоговым расчетам: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика. 2004. – 312 с.
4. Владыка, М. В. Сборник задач по налогам и налогообложению: учеб. пособие / М. В. Владыка, В. Ф. Тарасова, Т. В. Сапрыкина. – М.: КНОРУС, 2007. – 360 с.
5. Скворцов, О. В. Налоги и налогообложение. Практикум : учеб. пособие для студ. сред. проф. образования / О. В. Скворцов, Н. О. Скворцова. – М.: Издательский центр «Академия», 2006. – 224 с.
6. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / под ред. А. В. Касьянова. – М.: ГроссМедиа, 2013 (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).
7. Овчинникова, Н. О. Налоговое планирование и налоговый контроль со стороны правоохранительных органов : прак. пособие. – М.: «Дашков и К», 2008 (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).
8. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по НДС (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).
9. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по НДФЛ (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).
10. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).
11. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по налогу на прибыль (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).

12. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по налогу на имущество организаций (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).

13. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по страховым взносам на обязательное социальное страхование (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).

14. Лермонтов, Ю. М. Постатейный комментарий к главе 31 Налогового кодекса Российской Федерации «Земельный налог» (Подготовлен для системы «КонсультантПлюс»).

15. Лермонтов, Ю. М. Постатейный комментарий к главе 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации (Подготовлен для системы «КонсультантПлюс»).

16. Лермонтов, Ю. М. Постатейный комментарий к главе 26.5 НК РФ «Патентная система налогообложения» (Подготовлен для системы «КонсультантПлюс»).

17. Лермонтов, Ю. М. Постатейный комментарий к главе 26.4 НК РФ «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» (Подготовлен для системы «КонсультантПлюс»).

18. Лермонтов, Ю. М. Постатейный комментарий к главе 26.2 Налогового кодекса РФ «Упрощенная система налогообложения» (Подготовлен для системы «КонсультантПлюс»).

19. Толмачев, И. А. Специальные налоговые режимы: ЕСХН, УСН, ЕНВД / под ред. Е. А. Кириченко. – М.: Гроссмедиа, 2014 (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).

20. Крутякова, Т. Л. Упрощенка: доходы минус расходы. – М.: АйСи Групп, 2013 (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).

21. Горлов, В. В. Соглашение о разделе продукции: проблемы и перспективы / В. В. Горлов, Т. В. Мартыненко. «Все о налогах». 2008. №№ 6, 8 (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).

22. Дунаев, В. Ф. Экономика предприятий нефтяной и газовой промышленности: учебник / под ред. В. Ф. Дунаева. – М.: ФГУ Изд-во «Нефть и газ» РГУ нефти и газа им. Губкина, 2006. 352 с.

23. Булаев, С. В. Рассчитываемся с бюджетом в рамках соглашения о разделе продукции. «Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение». 2010. № 5.

24. Постановление Кемеровского городского совета народных депутатов о 30 сентября 2005 г. № 264 «О введении в действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности».

25. Постановление Кемеровского городского совета народных депутатов о 30 сентября 2005 г. № 263 «Об установлении и введении в действие на территории города Кемерово земельного налога».

26. Закон Кемеровской области от 26 ноября 2003 г. № 61-ОЗ «Об установлении ставок налога на игорный бизнес».

27. Холева, Е. Особенности налогообложения игорного бизнеса. «Финансовая газета. Региональный выпуск». 2008. № 28 (Документ предоставлен «КонсультантПлюс»).

28. Закон Кемеровской области от 26 ноября 2003 г. № 60-ОЗ «О налоге на имущество организаций и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Кемеровской области».

29. Закон Российской Федерации от 9 декабря 2003 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».

30. Постановление Кемеровского городского совета народных депутатов о 30 сентября 2005 г. № 262 «Об установлении и введении в действие налога на имущество физических лиц».

31. Закон Кемеровской области от 28 ноября 2002 г. № 95-ОЗ «О транспортном налоге».

32. Закон Кемеровской области от 26 ноября 2003 г. № 99-ОЗ «О налоговых ставках при применении упрощенной системы налогообложения».

33. Закон Кемеровской области от 2 ноября 2012 г. № 101-ОЗ «О введении патентной системы налогообложения и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Кемеровской области».

34. Постановление Администрации города Кемерово от 15 сентября 2014 года № 2349 «Об основных направлениях бюджетной и налоговой политики на 2015-2017 годы».

35. Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»;

36. Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»;

37. Федеральный закон от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»;

38. Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

[Вернуться к оглавлению](#)

## Приложения

### Приложение 1. Налоговые ставки по подакцизным товарам с 1 января 2014 года по 31 декабря 2016 года

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в % и (или) рублях за ед. измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2014 г.	с 1 января по 31 декабря 2015 г.	с 1 января по 31 декабря 2016 г.
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре		
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке			
Спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодерж. продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)	400 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	500 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 % (кроме пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), винных напитков, изготавливаемых без добавления ректификованного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сула, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята)	500 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	600 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	660 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 % включительно (кроме перечня продукции, указанного в предыдущем пункте)	400 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	500 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	550 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Вина, фруктовые вина (кроме перечня продукции, указанного в предыдущем пункте)	8 р. за 1 л	9 р. за 1 л	10 р. за 1 л
Сидр, пуаре, медовуха			

Игристые вина (шампанские)	25 р. за 1 л	26 р. за 1 л	27 р. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5 % включительно	0 р. за 1 л		
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 % и до 8,6 % включительно, напитки, изготавливаемые на основе пива	18 р. за 1 л	20 р. за 1 л	21 р. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6 %	31 р. за 1 л	37 р. за 1 л	39 р. за 1 л
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, насвай, нюхательный, кальянный (за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции)	1500 р. за 1 кг	1800 р. за 1 кг	2000 р. за 1 кг
Сигары	85 р. за 1 шт	128 р. за 1 шт	141 р. за 1 шт
Сигариллы (сигариты), биди, кретек	1280 р. за 1000 шт	1920 р. за 1000 шт	2112 р. за 1000 шт
Сигареты, папиросы	800 р. за 1000 шт + 8,5 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1040 р. за 1000 шт	960 р. за 1000 шт + 9 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1250 р. за 1000 шт	1200 р. за 1000 шт + 9,5 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1600 р. за 1000 шт
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 р. за 0,75 кВт (1 л.с.)		
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	34 р. за 0,75 кВт (1 л.с.)	37 р. за 0,75 кВт (1 л.с.)	41 р. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	332 р. за 0,75 кВт (1 л.с.)	365 р. за 0,75 кВт (1 л.с.)	402 р. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобильный бензин:			
не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	11110 р. за 1 т	13332 р. за 1 т	
класса 3	10725 р. за 1 т	12879 р. за 1 т	
класса 4	9916 р. за 1 т	10858 р. за 1 т	
класса 5	6450 р. за 1 т	7750 р. за 1 т	9500 р. за 1 т
Дизельное топливо:			
не соответствующее классу 3, или классу 4, или классу 5	6446 р. за 1 т	7735 р. за 1 т	
класса 3			
класса 4	5427 р. за 1 т	5970 р. за 1 т	
класса 5	4767 р. за 1 т	5244 р. за 1 т	5970 р. за 1 т

Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	8260 р. за 1 т	9086 р. за 1 т	9577 р. за 1 т
Прямогонный бензин	11252 р. за 1 т	13502 р. за 1 т	14665 р. за 1 т
Топливо печное бытовое	6446 р. за 1 т	7735 р. за 1 т	

**Приложение 2. Ставки акцизов для этилового спирта с 1 августа 2014 года по 31 декабря 2016 года**

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в рублях за единицу измерения)		
	с 1 августа по 31 декабря 2014 г.	с 1 января по 31 декабря 2015 г.	с 1 января по 31 декабря 2016 г.
Этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовой, коньячный, кальвадосный, висковый:			
реализуемый организациям, осуществляющим производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, и организациям, уплачивающим авансовый платеж акциза (в том числе этиловый спирт, ввозимый в РФ с территорий государств – членов Таможенного союза,	0 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре		
реализуемый организациям, не уплачивающим авансовый платеж акциза (в том числе ввозимый в РФ, не являющийся товаром Таможенного союза), и (или) передаваемый в структуре одной организации при совершении налогоплательщиком операций, признаваемых объектом налогообложения акцизами	74 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	93 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	102 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре

**Приложение 3. Налоговые ставки для расчета водного налога по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам:**

1) при заборе воды из:

поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования:

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка в р. за 1 тыс. м <sup>3</sup> воды, забранной	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	246	300
	Северная Двина	258	312
	Прочие реки и озера	306	378
Северо-Западный	Волга	294	390
	Западная Двина	288	366

	Нева	258	342
	Прочие реки и озера	282	372
Центральный	Волга	288	360
	Днепр	276	342
	Дон	294	384
	Западная Двина	306	354
	Нева	252	306
	Прочие реки и озера	264	336
	Волго-Вятский	Волга	282
Северная Двина		252	312
Прочие реки и озера		270	330
Центрально-Черноземный	Днепр	258	318
	Дон	336	402
	Волга	282	354
	Прочие реки и озера	258	318
Поволжский	Волга	294	348
	Дон	360	420
	Прочие реки и озера	264	342
Северо-Кавказский	Дон	390	486
	Кубань	480	570
	Самур	480	576
	Сулак	456	540
	Терек	468	558
	Прочие реки и озера	540	654
Уральский	Волга	294	444
	Обь	282	456
	Урал	354	534
	Прочие реки и озера	306	390
Западно-Сибирский	Обь	270	330
	Прочие реки и озера	276	342
Восточно-Сибирский	Амур	276	330
	Енисей	246	306
	Лена	252	306
	Обь	264	348
	Озеро Байкал и его бассейн	576	678
	Прочие реки и озера	282	342
Дальневосточный	Амур	264	336
	Лена	288	342
	Прочие реки и озера	252	306
Калининградская область	Неман	276	324
	Прочие реки и озера	288	336;

территориального моря РФ и внутренних морских вод в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования:

Море	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м <sup>3</sup> морской воды
Балтийское	8,28
Белое	8,40
Баренцево	6,36
Азовское	14,88
Черное	14,88
Каспийское	11,52
Карское	4,80
Лаптевых	4,68

Восточно-Сибирское	4,44
Чукотское	4,32
Берингово	5,28
Тихий океан (в пределах территориального моря РФ)	5,64
Охотское	7,68
Японское	8,04;

2) при использовании акватории:  
поверхностных водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях:

Экономический район	Налоговая ставка (тыс. рублей в год) за 1 км <sup>2</sup> используемой акватории
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Центральный	30,84
Волго-Вятский	29,04
Центрально-Черноземный	30,12
Поволжский	30,48
Северо-Кавказский	34,44
Уральский	32,04
Западно-Сибирский	30,24
Восточно-Сибирский	28,20
Дальневосточный	31,32
Калининградская область	30,84;

территориального моря РФ и внутренних морских вод:

Море	Налоговая ставка (тыс. рублей в год) за 1 км <sup>2</sup> используемой акватории
Балтийское	33,84
Белое	27,72
Баренцево	30,72
Азовское	44,88
Черное	49,80
Каспийское	42,24
Карское	15,72
Лаптевых	15,12
Восточно-Сибирское	15,00
Чукотское	14,04
Берингово	26,16
Тихий океан (в пределах территориального моря РФ)	29,28
Охотское	35,28
Японское	38,52;

3) при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики:

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. кВт.ч электроэнергии
Нева	8,76
Неман	8,76
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	9,00
Прочие реки бассейна Балтийского моря	8,88
Северная Двина	8,76

Прочие реки бассейна Белого моря	9,00
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Амур	9,24
Волга	9,84
Дон	9,72
Енисей	13,70
Кубань	8,88
Лена	13,50
Обь	12,30
Сулак	7,20
Терек	8,40
Урал	8,52
Бассейн озера Байкал и река Ангара	13,20
Реки бассейна Восточно-Сибирского моря	8,52
Реки бассейнов Чукотского и Берингова морей	10,44
Прочие реки и озера	4,80;

4) при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях:

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м <sup>3</sup> сплаваемой в плотках и кошелях древесины на каждые 100 км сплава
Нева	1 656,0
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	1 705,2
Прочие реки бассейна Балтийского моря	1 522,8
Северная Двина	1 650,0
Прочие реки бассейна Белого моря	1 454,4
Печора	1 554,0
Амур	1 476,0
Волга	1 636,8
Енисей	1 585,2
Лена	1 646,4
Обь	1 576,8
Прочие реки и озера, по которым осуществляется сплав древесины в плотках и кошелях	1 183,2.

Приложение 4. Ставки сбора за пользование объектами животного мира

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора в рублях (за одно животное)
Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3 000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6 000
Благородный олень, лось	1 500
Пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, россомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Харза	100
Енот-полоскун	30
Степной кот, камышовый кот	100

Европейская норка	30
Глухарь, глухарь каменный	100
Улар кавказский	100
Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоньш, погоньш-крошка, погоньш, большой погоньш, камышница	20

Приложение 5. Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, за исключением морских млекопитающих

Наименование объекта водных биологических ресурсов	Ставка сбора в рублях (за одну тонну)
Дальневосточный бассейн (внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона РФ и континентальный шельф РФ в Чукотском, Восточно-Сибирском, Беринговом, Охотском, Японском морях и Тихом океане)	
Минтай Охотского моря	3 500
Минтай других районов промысла	2 000
Треска	3 000
Сельдь Берингова моря	400
Сельдь Охотского моря в весенне-летний период промысла	400
Сельдь других районов и сроков промысла	200
Палтус	3 500
Терпуг	750
Морской окунь	1 500
Угольная	1 500
Тунец	600
Корюшка	200
Сайра	150
Голец	200
Горбуша	3 500
Кета	4 000
Кета амурская осенняя	3 000
Кижуч	4 000
Чавыча	6 000
Нерка	20 000
Сима	6 000
Щипошек	200
Осетровые	5 500
Камбала, навага, мойва, анчоус, ликоды, макрурусы, сайка, лемоне-ма, бычки, рыбы-собаки, песчанка, акулы, скаты, кефалевые рыбы, прочие	10
Краб камчатский западного побережья Камчатки	35 000
Краб камчатский североохотоморский	35 000
Краб камчатский других районов промысла	35 000
Краб синий	35 000
Краб равношипый	20 000
Краб-стригун бэрди охотоморский	35 000
Краб-стригун бэрди других районов промысла	13 000
Краб-стригун опилио	35 000
Краб-стригун ангулятус	8 000
Краб-стригун красный	8 000
Краб-стригун веррилла	200
Краб-стригун таннери	200
Краб коуэзи	200
Краб колючий района южных Курильских островов	25 000

Краб колючий других районов промысла	13 000
Краб волосатый четырехугольный района юго– восточного Сахалина и залива Анива зоны Охотского моря и юго-западного Сахалина зоны Японского моря	20 000
Краб волосатый четырехугольный других районов промысла	9 000
Креветка углохвостая	200
Креветка северная	3 000
Креветка северная Берингова моря	200
Креветка травяная	2 600
Креветка гребенчатая	5 000
Другие виды креветок	200
Кальмар	500
Кальмар подзоны Приморья	200
Осьминоги	1 000
Трубач	12 000
Морской гребешок	9 000
Прочие моллюски (мидия, спизула, кообикула и другие)	20
Трепанг	30 000
Кукумария	300
Морской еж серый	6 000
Морской еж черный	2 600
Морской еж прочий (палевый, многоиглый, зеленый и другие)	6 000
Водоросли	10
Прочие водные биологические ресурсы	200
Северный бассейн (Белое море, внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона РФ и континентальный шельф РФ в море Лаптевых, Карском и Баренцевом морях и районе архипелага Шпицберген)	
Треска	5 000
Пикша	3 500
Атлантический лосось (семга)	7 500
Горбуша	200
Сельдь	400
Сельдь чешско-печорская и беломорская	100
Камбала	200
Палтус черный	7 000
Морской окунь	1 500
Сайда	50
Сиговые	1 800
Ряпушка, корюшка, навага, зубатки	200
Сайка, мойва, пинагор, песчанка европейская, звездчатый скат, полярная акула, менек, прочие	20
Краб камчатский	30 000
Креветка северная	3 000
Креветка шримс-медвежонок	2 000
Креветки другие (эвфаузииды)	20
Морской гребешок	9 000
Прочие моллюски	20
Морской еж зеленый	3 000
Кукумария	300
Водоросли	10
Балтийский бассейн (внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона РФ и континентальный шельф РФ в Балтийском море, Вислинском, Куршском и Финском заливах)	
Салака (сельдь)	20
Шпрот (килька)	20
Атлантический лосось (балтийский лосось)	7 500

Треска	2 500
Сиг-пыжьян	1 500
Камбала-гюрбо	400
Камбала других видов	50
Угорь	10 000
Минога	7 000
Судак	1 500
Рыбец (сырть)	1 800
Окунь	400
Ряпушка, лещ, щука, налим, колюшка, плотва, корюшка, ерш, снеток, чехонь, красноперка, густера, прочие	20
Каспийский бассейн (районы Каспийского моря, в которых РФ осуществляет юрисдикцию в отношении рыболовства)	
Килька (анчоусовидная, большеглазая, обыкновенная)	20
Сельдь (долгинская, каспийский пузанок, большеглазый пузанок, проходная-черноспинка)	20
Крупный частик (кефаль, атерина, лещ, сазан, сом, густера, щука, прочие, за исключением судака и кутума)	150
Судак	1 000
Кутум	1 000
Вобла	200
Осетровые	5 500
Красноперка, линь, окунь, карась, прочие пресноводные в прилове	20
Азово-Черноморский бассейн (внутренние морские воды и территориальное море, исключительная экономическая зона РФ в Черном море, районы Азовского моря с Таганрогским заливом, в которых РФ осуществляет юрисдикцию в отношении рыболовства)	
Судак	1 000
Камбала-калкан	2 000
Кефаль всех видов	1 000
Лещ	150
Тарань	150
Хамса	20
Тюлька	20
Шпрот (килька)	20
Рыбец (сырть)	1 800
Барабуля	1 800
Сельдь	450
Пиленгас	450
Осетровые	5 500
Скат, чехонь, акула-катран, ставрида, атерина, бычки, скафарка, мерланг, прочие	10
Прочие водные биологические ресурсы (моллюски, водоросли)	10
Внутренние водные объекты (реки, водохранилища, озера)	
Осетровые	5 500
Атлантический лосось (балтийский лосось, семга), чавыча, кета осенняя амурская, кижуч, нельма, таймень, нерка, угорь	5 000
Кета, сима, кумжа	3 000
Байкальский белый хариус, чир, муксун	2 100
Кунджа, мальма, голец, паляя, форель всех видов, ленок, сиг, омуль, пыжьян, пелядь, усач, черноспинка, рыбец (сырть), жерех, хариус, шемая, кутум, сом, минога	1 200
Белый амур, жерех, толстолобик, сом р. Волги	150
Крупный частик (за исключением судака)	150
Судак	1 000
Рипус, тарань, вобла, ряпушка	80
Артемия	2 000

Гаммарус	1 000
Раки	1 000
Прочие объекты водных биологических ресурсов	20

**Приложение 6. Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов – морскими млекопитающими**

Наименование объекта водных биологических ресурсов – морского млекопитающего	Ставка сбора в рублях (за одну тонну)
Касатка и другие китообразные (за исключением белухи)	30 000
Белуха	7 000
Тихоокеанский морж	1 500
Котик морской	10
Кольчатая нерпа (акиба)	10
Крылатка	10
Морской заяц (лахтак)	10
Ларга	10
Гренландский тюлень	10
Каспийский тюлень	10
Байкальская нерпа	10