

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Министерство внутренних дел Российской Федерации

Московский университет Министерства внутренних дел
Российской Федерации имени В.Я. Кикотя



Н. М. Бобошко

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебно-практическое пособие



Москва
Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя

2022



УДК 336.221
ББК 65.261.41
Б72

Рецензенты:

оперуполномоченный по ОВД ГУЭБиПК МВД России
кандидат экономических наук **С. М. Мосалов**; главный аудитор
отдела внутреннего финансового аудита КРУ МВД России
кандидат экономических наук **Д. А. Мамедов**

Бобошко, Н. М.

Б72 Налоги и налогообложение : учебно-практическое
пособие / Н. М. Бобошко. – М. : Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя, 2022. – 413 с.
ISBN 978-5-9694-1162-3

В учебно-практическом пособии раскрываются вопросы не только теории налогообложения, но и детально рассмотрены действующие налоги и сборы, определены и проанализированы специальные налоговые режимы. К каждой теме представлены материалы в виде вопросов, тестовых заданий и задач, которые позволят основательно проработать изучаемые темы и проверить свои знания. Учебно-практическое пособие предназначено для практического применения правоохрнительными органами в профилактике, выявлении и пресечении нарушений налогового законодательства. Раскрыта роль повышения эффективности налогового контроля путем взаимодействия налоговых и правоохрнительных органов при совместном проведении контрольных мероприятий.

Учебно-практическое пособие подготовлено для использования в учебных целях при проведении лекционных и семинарских занятий для подготовки специалистов в области экономической безопасности и специалистов, специализирующихся на расследовании налоговых правонарушений.

УДК 336.221
ББК 65.261.41

ISBN 978-5-9694-1162-3

© Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя, 2022
© Бобошко Н. М., 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА I. СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ	7
§ 1. Возникновение и развитие налогообложения	7
§ 2. Экономическое содержание налогов и их роль в формировании бюджета.....	12
§ 3. Функции и принципы налогообложения.....	17
§ 4. Классификация налогов.....	22
§ 5. Элементы налогообложения.....	26
ГЛАВА II. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	48
§ 1. Налоговая политика государства	48
§ 2. Налоговая система Российской Федерации	54
§ 3. Понятие налогового права.....	62
§ 4. Система налогового законодательства.....	66
ГЛАВА III. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ.....	75
§ 1. Понятие налогового контроля и его роль в государственной системе.....	75
§ 2. Организация налогового контроля	85
ГЛАВА IV. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ.....	104
§ 1. Общая характеристика налога на добавленную стоимость.....	104
§ 2. Плательщики НДС. Объекты налогообложения.....	107
§ 3. Порядок определения налоговой базы по НДС.....	111
§ 4. Налоговые ставки по НДС, их состав и характеристика	118

§ 5. Порядок начисления и сроки уплаты НДС	121
ГЛАВА V. АКЦИЗЫ	139
§ 1. Экономическая сущность акцизов, их фискальная и регулирующая роль	139
§ 2. Плательщики акцизов, объекты обложения	140
§ 3. Виды налоговых ставок на подакцизные товары, их состав и характеристика	146
§ 4. Порядок исчисления и уплаты акцизов	150
ГЛАВА VI. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	161
§ 1. Экономическое содержание налога на доходы физических лиц	161
§ 2. Налогоплательщики НДФЛ. Объекты налогообложения	162
§ 3. Виды налоговых ставок	164
§ 4. Порядок определения налоговой базы	165
§ 5. Льготы по подоходному налогу	170
§ 6. Общие положения об исчислении и уплате налога на доходы физических лиц	184
ГЛАВА VII. ПЛАТЕЖИ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ	195
§ 1. Страховые взносы, их экономическое содержание	195
§ 2. Плательщики страховых взносов. Объекты обложения	197
§ 3. Виды тарифов страховых взносов. База обложения	199
§ 4. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды	200

ГЛАВА VIII. ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ	206
§ 1. Экономическая сущность платежей за пользование природными ресурсами	206
§ 2. Налог на добычу полезных ископаемых	210
§ 3. Водный налог	225
§ 4. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов	229
ГЛАВА IX. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА.....	241
ГЛАВА X. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	253
§ 1. Сущность и значение налога на прибыль организаций ..	253
§ 2. Налогоплательщики и объект налогообложения	256
§ 3. Налоговые ставки, порядок и срок уплаты.....	282
§ 4. Проведение налоговыми органами налоговых проверок по налогу на прибыль организаций	286
ГЛАВА XI. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ.....	296
§ 1. Транспортный налог.....	296
§ 2. Налог на игорный бизнес.....	300
§ 3. Налог на имущество организаций.....	313
ГЛАВА XII. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	327
§ 1. Упрощенная система налогообложения.....	327
§ 2. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	335

§ 3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.....	341
§ 4. Патентная система налогообложения.....	345
§ 5. Налог на профессиональный доход.....	351
ГЛАВА XIII. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ	369
§ 1. Земельный налог.....	369
§ 2. Налог на имущество физических лиц.....	374
§ 3. Торговый сбор	379
ГЛАВА XIV. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ КОНТРОЛИРУЮЩИХ ОРГАНОВ ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ ПРАВОНАРУШЕНИЯМ И ПРЕСТУПЛЕНИЯМ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	391
§ 1. Цели, задачи и основные направления деятельности контролирующих и правоохранительных органов за соблюдением законодательства о налогах и сборах	391
§ 2. Совместная деятельность налоговых и правоохранительных органов по выявлению налоговых правонарушений и преступлений	399
§ 3. Зарубежный опыт взаимодействия государственных органов при выявлении налоговых правонарушений.....	404
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	407

ГЛАВА I. СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ

§ 1. Возникновение и развитие налогообложения

История возникновения системы налогообложения непосредственно связана с зарождением и развитием государства. Вместе со становлением государственности происходила дифференциация общества на различные группы в зависимости от социального положения. В связи с этим сущность налоговой системы и возложенные на нее задачи в том или ином государстве непосредственно зависят от экономической и политической ситуации, протекающей в данном общественном образовании.

Налоги представляют собой экономическую категорию, которая появилась намного раньше остальных финансовых институтов и понятий. Впервые о них упоминается в IV в. до н. э.

Можно выделить три наиболее крупных исторических этапа развития системы налогообложения.

Первый этап – от Древнего мира до начала Средних веков.

В данном периоде системы налогообложения как таковой не существовало – налоги имели «случайный» характер, отсутствовали финансовые институты, регулировавшие данное направление государственной политики.

Второй этап – конец XVII – начало XIX в.

На данном этапе развития налоговой системы возникают специально уполномоченные институты, уполномоченные на установление размера квот налогообложения, происходит зарождение налогового контроля. Налогообложение больше не носит «случайный» характер, сбор налогов постепенно становится структурированным регулируемым государством процессом.

Третий этап – начало XIX в. и до настоящего времени.

Происходит разработка и принятие законодательной базы, которая бы обеспечивала четкость и эффективность работы си-

стемы налогообложения, контроль за правильностью в налоговых процессах осуществляют уполномоченные государственные структуры.

Непосредственно категория «налоги» впервые письменно упоминалась в «Русской правде». Самые первые налоги рассчитывались исходя из числа печей в доме и назывались словом *дым*. Такой вид дани позволял осуществлять налоговые сборы с физических лиц и работал, начиная с конца IX столетия. В тот период, когда происходило формирование Древней Руси, появлялись определенные государственные расходы, на которые отчислялись средства из казны княжества. Дань собиралась двумя основными способами: *повоз* (когда налог привозили сами плательщики) или *полюдье* (когда сам князь или его люди проезжали по дворам, собирая налог).

От второго варианта со временем отказались, с тех пор плательщики были обязаны в строго отведенные периоды самостоятельно доставлять сборы в центр княжества. За нарушение сроков сурово наказывали. Наказание определялось исходя из серьезности преступления. Именно описанная система дани считается первичной формой государственного налогообложения.

Понятие «сборы» было введено князьями Киевской Руси и употреблялось, главным образом, при судебных тяжбах или в торговых сделках. Сборы в Древней Руси представляли собой разновидность косвенного налогообложения. Кроме того, вводились понятия разнообразных торговых пошлин: «вес» – за взвешивание, «перевоз» – за переправу через реку, «мера» – за измерение груза, «мыто» – за переправку товаров через горы и хребты. В тот же период времени введены были судебные пошлины, которые обязан выплатить тот, кто признан виновным, либо проиграл дело. За тяжкие проступки, такие как убийство, взимался штраф «вира» – самый старый сбор такого рода. Сбор под названием «продаж» имел место за преступления средней или малой тяжести. Разумеется, в прямом смысле это пока нельзя

было назвать налогами, но княжеская казна существенно пополнялась за счет них.

Следующим этапом развития налогообложения стал один из тяжелейших периодов в истории Российского государства – татаро-монгольское иго, нашествие Золотой Орды. Простому населению требовалось платить дань завоевателям помимо дани своему князю. Существовало несколько видов податей, использовавшихся в то время: «ям», «подводы» – извозные повинности, «корм» – обеспечение монгольских послов, «царева дань» (или «выход») – непосредственный налог монгольскому хану и многое другое. Уполномоченные ханом баскаки занимались сбором податей с проживающих на российской земле. При этом размеры дани постоянно увеличивались, со временем становясь непосильными для обычных крестьян.

Отказаться платить было нельзя – применялись жестокие меры наказания. Пока господствовала Золотая Орда в основную российскую казну сборы почти не поступали. Единственным их источником были косвенные налоги (пошлины).

После освобождения государства от татаро-монгольского ига прекращается уплата «выхода». Формообразующей статьёй государственного бюджета становится рента как формат прямого налогообложения. Рента взималась в разных видах: отработочная, натуральная, финансовая. Денежная называлась оброком и подразумевала изъятие некоторой части средств, полученных крестьянином от продажи плодов своего натурального хозяйства. Натуральный оброк – изъятие не денег, а некоторой доли самой продукции, произведенной плательщиком. Барщина – отработочная рента – обязанность в счет оплаты трудиться на земельных участках государства или частных собственников. Орудия труда при этом использовались свои собственные.

В процессе налогообложения использовалась специально разработанная единица – «соха», которая определялась исходя из того, сколько силы нужно на обработку той или иной территории

земли. Бралась за основу либо сила одного человека, либо несколько человек, либо лошадей. Так, «московская соха» стала с 1551 г. общегосударственной единицей прямого налогообложения; выражалась она в конкретном объеме пашни. Для расчета налоговых сборов в «Сошном письме» регулярно фиксировались размеры земельных площадей и трансформация этих данных в объект, подлежащий обложению. «Сельская соха» рассчитывалась на базе количества пахотной территории, социального положения ее обладателя, а также качества земли на рассматриваемой территории. Составлением «Сошного письма» занимались писцы или подьячие.

Получили обширное распространение таможенные, винные и другие косвенные налоги (откупы). Были внедрены специальные акцизы на соль. Большое количество различных повинностей и сборов было связано с военной сферой, например, полонянничные – на выкуп пленников у врага, пищальные – на приобретение оружия, ямчужные – на производство пороха, городовые – на постройку городских укреплений.

В XVIII в. с промышленников и предпринимателей начинают взимать новый налог – с капитала. Параллельно ввели ряд косвенных сборов, существенно помогающих пополнять казну – соляные, таможенные, судебные и пр.

Внедрением сборов с частных банных заведений, пивоварен и извозчиков («питейный доход») существенно отличился 1863 г. Размер подушной подати отрегулировали таким образом, чтобы она соответствовала оплате за 120 рабочих дней.

После событий 1917 г., пока шла Гражданская война и в стране был распространен военный коммунизм, явно выделялась направленность на натуральные формы налогообложения вместо финансовых налогов, военизированное изъятие ресурсов. В частности, взимался натуральный налог с крестьянства на условиях продразверстки, также жители городов были вынуждены платить чрезвычайные налоги.

Новая экономическая политика (НЭП) повлекла за собой использование различных налоговых инструментов, которые в свою очередь, спровоцировали падение налоговой активности в государстве. В 1930 г. была осуществлена налоговая реформа, которая внесла заметные ограничения в степень влияния налоговых механизмов в стране. Более 50 % от всех доходов российского бюджета составляли различные налоги и сборы.

Среднее предприятие к началу 1930-х гг. было вынуждено регулярно платить свыше восьмидесяти сборов. В целом, финансово-экономическая политика 1920-х гг. была достаточно беспорядочной. Громоздкая и бессистемная структура формировалась на основе административных методов управления и состояла из многочисленных видов сборов.

В 1931 г. внесли ряд изменений в размеры налоговых отчислений. Теперь на них главным образом влияли объемы получаемой прибыли, а также затраты предприятия на собственное развитие. В результате одни организации платили 10 %, другие 80 % – наблюдался очень большой разброс. Также был введен такой термин, как «налог с оборота». Данная экономическая категория представляла собой сбор, для расчета которого основой являлись такие показатели, как валовая выручка или же оборот, по фиксированной ставке.

Налоговые схемы упразднились, в результате чего сформировались два направления, по которым образовывались оптовые расценки (один уровень – предприятия, второй – промышленность). База для взимания налогов с оборота формировалась из разницы между этими двумя уровнями.

Практически была до конца устранена налоговая система, которая возникла во время осуществления НЭПа (с 1931 по 1941 гг.). Реформа, проведенная в 1930 г., подтолкнула к объединению в единую пошлину сразу нескольких более мелких пошлин, а также установила определенный порядок ее уплаты.

Важнейшим источником доходов бюджета СССР стали поступления из прибыли национализированных предприятий. Данные отчисления можно расценивать как перераспределение доходов от предприятий к государству. Отчисления доли прибыли рассчитывались в децентрализованном, а также централизованном порядках. Первый показывал более хорошие результаты, этому способствовал непосредственный расчет с предприятием, имеющим свой расчетный счет в Госбанке.

§ 2. Экономическое содержание налогов и их роль в формировании бюджета

Основным источником доходов государства с незапамятных времен являются налоги. Они появились в связи с необходимостью поиска средств, которые бы обеспечивали направления деятельности органов управления. Если в древние времена налоги не имели какой-либо определенной структуры, то в настоящее время они представляют собой сложную постоянно изменяющуюся систему. Частое реформирование в данной сфере объясняется тем, что налогово-бюджетная политика является косвенным методом государственного регулирования экономики, т. е. с помощью изменений в области налогообложения можно регулировать различные экономические процессы. К примеру, повышение ставки акциза на алкогольную продукцию способствует сдерживанию спроса на данные товары.

Система налогообложения затрагивает все сферы жизни общества. Сбор налогов является основой функционирования любого современного государства. Для удовлетворения все возрастающих потребностей населения, проживающего в том или ином общественном образовании, необходима система, которая бы позволяла аккумулировать ресурсы у лиц, наделенных властными полномочиями, и использовать их с целью повышения уровня жизни и социально-экономического развития. Сущность

налогов раскрывается именно при реализации данной функции. В связи с этим размер налогов, устанавливаемых в государстве, напрямую зависит от планируемых расходов, обеспечивающих оптимальное функционирование государственных структур. В частности, к ним относятся: управление, оборона, правотворчество, общественная безопасность. Таким образом, наблюдается прямая зависимость размера налогового бремени населения от количества функций, осуществление которых возложено на государство.

Философы и ученые прошлого рассматривали налог как общественно необходимый феномен, имеющий несомненную полезность, даже несмотря на то, что формы сбора налогов были связаны с насилием и имели весьма жестокий характер (жертвоприношение, дань, рабский труд и др.). Изменения, связанные с развитием форм государственности, не оказывают влияния на основную идею создания налоговой системы – формирование доходов общественного объединения с целью покрытия расходов, связанных с функционированием данной структуры.

Экономисты, изучая процедуры налогообложения, давали термину *налог* различные определения. Исследуя экономическую сущность налогов, классик буржуазной политэкономии Д. Рикардо писал: «Налоги составляют ту долю труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда выплачиваются, в конечном счете, из капитала или из дохода».

К. Маркс, проводя анализ капиталистических производственных отношений, отмечал: «Экономическим воплощением существования государства являются налоги».

В начале XX в. термин *налог* был определен русским ученым А. Соколовым следующим образом: «Под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покры-

тия его расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики, без предоставления плательщикам его специального эквивалента».

В июле 1998 г. был принят Налоговый кодекс, который в ст. 8 дал законодательное определение рассматриваемой налоговой категории: «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»¹.

Обязанность, связанная с уплатой налогов и сборов, установлена ст. 57 Конституции Российской Федерации.

Налоги как форма изъятия государством части дохода общества обусловлены рядом факторов:

- 1) дифференциация общества на различные социальные группы;
- 2) возникновение субъектов, осуществляющих самостоятельную деятельность в области товарно-денежных отношений;
- 3) становление государственных структур, берущих на себя решения задач по охране общественной безопасности как внутри территориального образования, так и его защиту от внешних угроз.

Наличие системы сбора налогов обусловлено существованием различных задач, возложенных на государство, решение которых требует финансовых ресурсов.

Налогообложение является практически единственным способом, позволяющим властным структурам аккумулировать доходы государства. Иным методом покрытия расходов является

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

использование институтов, осуществляющих дачу государственных займов, однако применение данного способа формирования доходной части казны влечет за собой определенные последствия. В частности, займы носят возвратный и возмездный характер, в связи с этим лицам, осуществляющим функции государственного управления, следует понимать, что использование данного метода обуславливает необходимость возврата суммы займа и уплаты процентов за его взятие, а это в свою очередь требует поиска дополнительных источников формирования доходов государства. В особых условиях органы государственной власти принимают решение об увеличении денежного предложения на подконтрольной территории, однако рост денежной массы может привести к возникновению такого негативного экономического явления как инфляция. Таким образом, основным и наиболее эффективным методом формирования источников покрытия государственных расходов являются налоги. В условиях рыночной экономики более рациональных инструментов аккумуляции доходов населения не изобретено. В истории были случаи, когда налоги не использовались как доход государства (СССР, Кувейт).

Помимо налогов, которые имеют некоторую периодичность, в состав налоговой системы входят сборы и пошлины, которые в свою очередь носят разовый характер и оплачиваются по мере возникновения объекта обложения.

Налог и сбор обладают набором общих признаков и рядом различий (рис. 1.2.1).



Рис. 1.2.1. Общие и частные признаки налогов и сборов

Под *сбором* понимается «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)»¹.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

Необходимость налогов вытекает из функций и задач государства (политических, экономических, социальных), для осуществления которых необходим доход.

Налоги являются важнейшим источником формирования государственного бюджета. Уплата налогов является конституционной обязанностью каждого гражданина Российской Федерации. Без стабильного поступления налоговых платежей государство не будет способно реализовывать свои функции. Именно налоги и сборы способствуют развитию и процветанию страны.

Нельзя не отметить, что налоги присутствуют во всех странах с рыночной экономикой, как *метод прямого влияния на бюджетные отношения*. Объем налогов России примерно соизмерим с мировыми показателями, так, в США налоги составляют около 93 % общего бюджета, в Японии – около 70 %, а в Германии – 80 %.

Именно налоги оказывают косвенное влияние на производство товаров, работ и услуг. Через систему льгот и санкций происходит соблюдение баланса между потребностями общества и имеющимися у государства ресурсами, которые являются ограниченными. Путем введения штрафов, дополнительного налогового бремени на использование определенных ресурсов или же, напротив, некие льготы на осуществление деятельности, полезной для реализации политики государства, происходят координация и направление деятельности граждан при использовании ресурсов, необходимых для удовлетворения потребностей населения.

Таким образом, посредством налогов государство решает экономические, социальные и многие другие общественные проблемы.

§ 3. Функции и принципы налогообложения

Для реализации основных функций налогов необходимо учитывать условия их использования, которые регулируются принципами налогообложения.

Принципы налогообложения – это фундаментальные положения, которые применяются в процессе налогообложения. Они касаются обоснованности их начисления и оценки их как экономического явления. Принципы налогообложения можно разделить на следующие категории: экономические, юридические и организационные.

Экономические принципы – фундаментальные идеи, которые касаются целесообразности начисления налогов и оценки их как экономического явления.

Суть экономических принципов заключается в том, что налоги воспринимаются как экономическая категория, восприятие которых не зависит от времени изучения и государства. Поэтому именно экономические принципы являются фундаментальными.

Адам Смит впервые сформулировал данные экономические принципы, впоследствии они завоевали признание среди ученых и экономистов. В его «Исследованиях о природе и причинах богатства народов» рассматриваются пять принципов налогообложения. Никто их ученых не опровергает их теоретическую основу, хотя и могут трактоваться учеными по-разному.

Осмысленность в сборе налогов, оправданность их величины, разумность в их использовании – вот те три составляющие «кита», на которых должно стоять налогообложение в нормальном государстве.

Принципы Адама Смита в России были распространены благодаря русскому экономисту Н. И. Тургеневу, который активно занимался их пропагандой. Н. И. Тургенев говорил о том, что фискальные интересы государства должны находиться в балансе с интересами налогоплательщиков.

Принципы налогообложения с течением времени претерпели изменения. Они называются иначе и могут быть охарактеризованы следующим образом.

Экономические принципы:

1. Принцип справедливости (равенства) налогообложения.

Основные идеи:

- сумма взимаемых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов налогоплательщика;

- кто получает больше благ от государства, тот должен больше платить в виде налогов.

2. Принцип соразмерности.

Предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государственного бюджета. Существуют инверсные отношения между ставками налогов и налоговыми сборами: снижение очень высоких ставок налогообложения приводит к увеличению поступлений; более низкие ставки стимулируют людей работать более напряженно, получать большие доходы, что обеспечивает возрастающие налоговые поступления.

3. Принцип учета интересов налогоплательщика.

Рассматривается через призму двух принципов А. Смита, а именно: принципа определенности (сумма, способ и время платежа должны быть точно известны налогоплательщику) и принципа удобства (налог взимается в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика). Проявлением этого принципа является также простота исчисления и уплаты налога. Надо также иметь в виду, что только посредством сочетания прямого и косвенного обложения достигается сочетание экономических интересов налогоплательщика и фискальных интересов государства.

4. Принцип экономичности.

Базируется еще на одном принципе А. Смита, согласно которому «каждый налог должен быть так устроен, чтобы он извлек из кармана плательщика возможно меньше сверх того, что поступает в кассы государства». По своей сути принцип экономичности (эффективности) означает, что сумма сборов по отдельному налогу должна превышать затраты на его обслуживание,

причем – в несколько раз. В целом эффективность определяется как чистый доход государства от налогов, т. е. как разница между валовым доходом и издержками взимания

5. Юридические принципы.

- нейтральности (равного налогового бремени);
- законности (установления налогов законами);
- приоритета налогового закона над неналоговым;
- отрицания обратной силы налогового закона (ухудшающего положения граждан);
- наличия в законе всех существенных элементов налога;
- сочетания интересов государства и субъектов налоговых отношений.

6. Организационные принципы.

- единство налоговой системы (универсализация);
- подвижность налогообложения;
- стабильность налоговой системы;
- множественность налогов;
- исчерпывающий перечень налогов.

В условиях рыночной экономики налоги выполняют четыре основные функции, каждая из которых проявляет внутреннее свойство, признаки и черты данной финансовой категории. ее *сущность, внутреннее содержание и общественное назначение*. Функции налогов, выражая их социально-экономическую сущность, позволяют понять налоги, их взаимосвязь с другими экономическими категориями:

1. *Фискальная функция* (фиск – государственная казна) проявляется в обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для выполнения общенациональных потребностей. Эта функция – исходная и основная характерна для всех государств на различных этапах его развития. С ее помощью образуется централизованный денежный фонд и обеспечиваются материальные условия для государственного функционирования.

Именно фискальная функция обуславливает реальные возможности для перераспределения части стоимости НД в пользу определенных групп общества.

Через фискальную функцию государство обеспечивает задачи фискальной функции:

- достижение баланса между доходами и расходами бюджета государства;
- равномерное распределение налоговых доходов по звеньям бюджетной системы;
- установление высокого уровня социальной инфраструктуры в государстве и в каждом отдельном регионе;
- выполнение всех экономических, политических и социальных задач.

Процесс увеличения налоговых поступлений в доле национального дохода особенно ускорился после второй мировой войны и продлился до середины восьмидесятых годов, когда рост налогов уже стал сдерживать темпы экономического роста. В нынешней ситуации, несмотря на умеренные увеличения роста, доля налоговых поступлений в бюджетах разных стран довольно высокая.

2. *Социальная (распределительная) функция* – разные суммы дохода играют роль в процессе распределения налогообложения. Данная функция отвечает за распределение доходов среди различных категорий населения. Например, в современном налогообложении используются налоговые льготы, налоговые скидки, а также может применяться прогрессивная шкала налогообложения.

3. *Регулирующая функция* – налогами облагаются ресурсы, направляемые на потребление, и освобождаются от налогообложения ресурсы, направляемые на накопление производственных фондов. Поэтому для этой функции выделяют три составляющие (рис. 1.3.1).

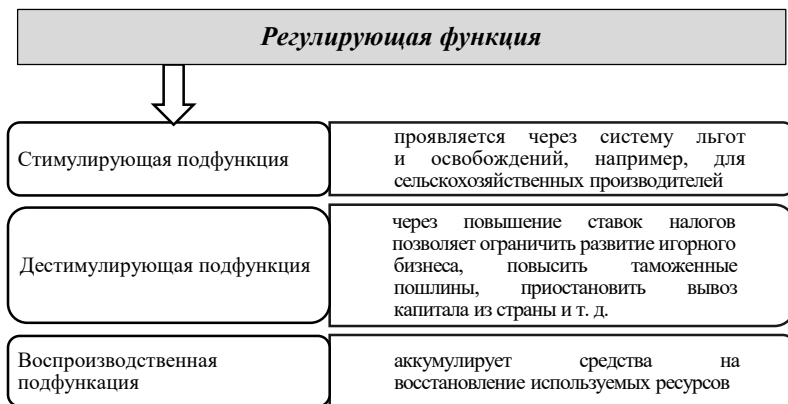


Рис. 1.3.1. Подфункции регулирующей функции налогов

Она означает, что налоги влияют на процесс перераспределения через сдерживание или развитие производства определенных групп товаров, появляются новые специальные режимы для стимулирования развития малого и среднего бизнеса, вводятся нулевые налоговые ставки для реализации товаров за рубеж, вводятся новые льготы для налогообложения доходов населения. Рынок обуславливает расширение прав участников, рост их самостоятельности и в то же время ответственность за результаты производства.

4. *Контрольная функция* позволяет государству отслеживать своевременность и полноту поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставлять их величину с потребностями в финансовых ресурсах. Через эту функцию определяется необходимость реформирования налоговой системы и бюджетной политики. Не менее важным является то, что контрольная функция позволяет отслеживать уклонение от уплаты налогов, что в свою очередь подрывает финансовую основу теневой экономики.

§ 4. Классификация налогов

Классификация (таксономия) налогов – это обоснованное распределение налогов и сборов по группам, произведенное на

основании определенного разграничивающего признака и обоснованное целями (задачами) систематизации и сопоставлений.

При многочисленности и разнообразии налогов классификация позволяет устанавливать их сходства и различия. Особенности отдельных групп налогов требуют особых условий обложения и взимания, специфических административно-финансовых мер. Этим объясняется как теоретическая, так и практическая ценность классификации налогов, т. е. разделение их на группы и подгруппы в соответствии с теми или иными признаками (основаниями).

По мере развития систем налогообложения изменялся принцип классификации налогов, появлялись новые признаки, характеризующие ту или иную налоговую систему. Один из возможных вариантов классификации налогов, предусматривающий рассмотрение совокупности налогов по восьми основаниям, представлен ниже.

1. *По способу взимания* различают прямые и косвенные налоги.

Прямые налоги:

- взимаются непосредственно с имущества или доходов налогоплательщика;
- окончательный плательщик – лицо, которое является владельцем имущества (дохода).

Подразделяются:

- на *реальные прямые налоги* – уплачиваются с учетом не действительного, а предполагаемого среднего дохода плательщика (налог на имущество, земельный, транспортный);
- *личные прямые налоги*, которые уплачиваются с реально полученного дохода и учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика (НДФЛ, налог на прибыль).

Косвенные налоги:

- взимаются в процессе оборота товаров, включаются в цену товаров (работ, услуг);

- окончательный плательщик – лицо, являющееся конечным потребителем товара.

Подразделяются:

- на *косвенные индивидуальные* – облагаются строго определенные группы товаров;

- *косвенные универсальные* – облагаются в основном все товары (работы, услуги);

- *фискальные монополии* – облагаются все товары, производство и реализация которых сосредоточены в государственных структурах;

- *таможенные пошлины* – облагаются товары (работы, услуги) при совершении экспортно-импортных операций.

2. В зависимости от органа, который устанавливает и имеет право изменять и конкретизировать налоги (данная классификация – единственная из всех, которая имеет прямой законодательный статус), последние подразделяются:

- на *федеральные (общегосударственные) налоги*, элементы которых определяются законодательством страны и являются едиными на всей территории. Их устанавливает и вводит в действие высший представительный орган, хотя эти налоги могут зачисляться в бюджеты различных уровней;

- *региональные налоги*, элементы которых устанавливаются в соответствии с законодательством страны законодательными органами ее субъектов;

- *местные налоги* вводятся в действие законами представительных органов муниципальных образований на основании соответствующих глав НК РФ.

3. По целевой направленности введения налогов различают:

- абстрактные (общие) налоги, предназначенные для формирования доходной части бюджета в целом;

- целевые (специальные) налоги, вводимые для финансирования конкретного направления государственных расходов. Для

целевых платежей часто создается специальный внебюджетный фонд.

4. *В зависимости от субъекта – налогоплательщика выделяют следующие виды:*

- налоги, взимаемые с физических лиц;
- налоги, взимаемые с предприятий и организаций;
- смежные налоги, уплачиваемые и физическими, и юридическими лицами.

5. *По уровню бюджета, в которой зачисляется налоговый платеж, различают:*

- *закрепленные налоги*, непосредственно и целиком поступающие в тот или иной бюджет или внебюджетный фонд;
- *регулирующие* налоги – разноразовные, поступающие одновременно в различные бюджеты в пропорции, принятой согласно бюджетному законодательству.

6. *По порядку введения* налоговые платежи делятся:

- на *обязательные* налоги, которые взимаются на всей территории страны независимо от бюджета, в который они поступают;
- *факультативные* налоги, которые предусмотрены основами налоговой системы, но их введение и взимание – компетенция органов местного самоуправления.

7. *По срокам уплаты* налоговые платежи делятся:

- на *срочные* налоги, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными актами;
- *периодично – календарные* налоги, которые, в свою очередь, подразделяются на декадные, ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые, годовые.

8. *По источнику обложения* (признаки представлены на рис. 1.4.1).



Рис. 1.4.1. Классификация налогов в Российской Федерации по источнику обложения

§ 5. Элементы налогообложения

Элементы налога – признак налога, который отражает его социально-экономическую сущность налогообложения. В законодательных актах и нормативных документах государства содержится характеристика элементов налогообложения.

Все элементы налога формируют структуру. Необходимо разобраться в структуре налога.

Налог – это сложная совокупность элементов, которые тесно взаимодействуют между собой, образуя систему, имеющую самостоятельное юридическое значение. Элементы налогообложения регламентируются частью первой Налогового кодекса Российской Федерации. Только при установлении полной совокупности элементов можно говорить об обязанности уплаты налогов.

Неясность, противоречия или нечеткость в законодательстве о налогообложении приводят к нарушению деятельности налоговых органов и появлению такого явления, как уклонение от уплаты налога. Налогоплательщик имеет право уплачивать налог удобным для него способом или не уплачивать его вовсе, если в законодательстве не установлен хотя бы один из элементов налогообложения.

Элементы налогообложения характерны для любых налогов, хотя их число и велико, т. е. элементы налогообложения носят универсальный характер. Обязательные элементы, без которых система налогообложения работать не может, определены законом. К ним в соответствии со ст. 17 НК РФ относятся: обязательные, факультативные, дополнительные (рис. 1.5.1).

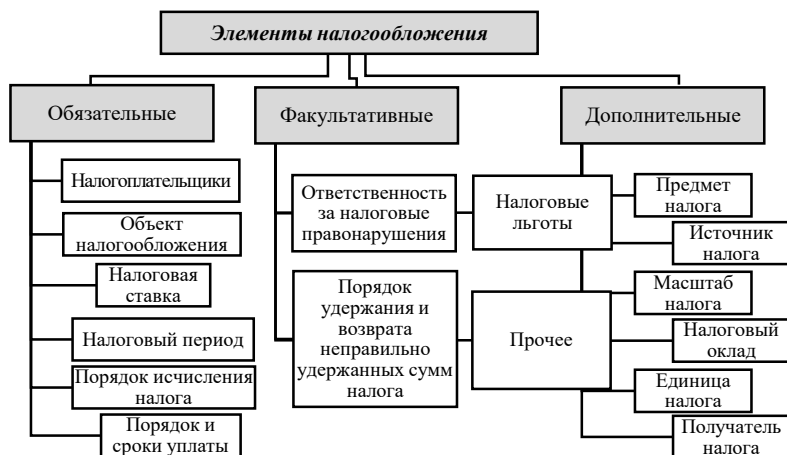


Рис. 1.5.1. Классификация элементов налогообложения

На практике целесообразно применять все приведенные выше элементы для того, чтобы точно определить налог, порядок его исчисления и уплаты.

Субъект налогообложения (налогоплательщик) – физическое или юридическое лицо, на которое возложена юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств.

По российскому законодательству налогоплательщиками и плательщиками сборов выступают организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать собственно налоги и сборы. К иным категориям плательщиков относятся обособленные подразделения организаций (филиалы, представительства), самостоятельно регулирующие товары и услуги, а также постоянные представительства иностранных юридических лиц.

Следует отличать налогоплательщика от носителя налога. Носитель налога возникает и существует в связи с возможностью переложить на него тяжесть налогового бремени с субъекта налогообложения (косвенное налогообложение). *Носитель налога* – это лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге.

Налог может быть уплачен непосредственно самим налогоплательщиком или удержан у источника выплаты дохода, поэтому в налоговых правоотношениях также следует отличать налогоплательщика от налогового агента и сборщика налогов. *Налоговые агенты* – лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. *Сборщики налогов и сборов* – уполномоченные органы (государственные, местного самоуправления) и должностные лица, осуществляющие прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов и сборов и перечисление их в бюджет.

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях через законного представителя (представительство по закону) или уполномоченного представителя (представительство по доверенности). Примером первого может служить обязан-

ность родителей уплатить налог с доходов, полученных ребенком, или налог на имущество, которое принадлежит ему по праву собственности. В качестве второго вида представительства выступает юридическое или физическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы во всех взаимоотношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Например, налогоплательщик может поручить третьему лицу уплатить налог в бюджет в счет погашения долга.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются посредством принципа постоянного местопребывания (резидентства), с учетом которого различают два вида субъектов налогообложения: резиденты и нерезиденты.

Резиденты имеют постоянное местопребывание в государстве; их доходы, полученные на территории данного государства и за рубежом, подлежат налогообложению (полная налоговая обязанность). Необходимое условие – проживание гражданина Российской Федерации, иностранца или лица без гражданства на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году

Нерезиденты не имеют постоянного местопребывания в государстве и налогообложению подлежат только те их доходы, которые получены в данном государстве (ограниченная налоговая обязанность).

К физическим и юридическим лицам применяются нормы определения резидентства. Тест физического присутствия устанавливает налоговый статус физических лиц. Также могут быть использованы дополнительные признаки, а именно место расположения привычного местожительства, место проживания или же центр жизненных интересов, но это используется в том случае, когда присутствия недостаточно.

Тест инкорпорации используется для определения налогового статуса юридических лиц, а также определяет юридический

адрес, место центрального управления. Например, в соответствии с тестом инкорпорации лицо признается резидентом в стране, если оно в ней зарегистрировано.

Юридические лица различаются не только по принципу резидентства, но и по другим принципам, это сделано для поддержания стабильности экономики и налоговой политики. Для определения статуса налогоплательщика имеет важное значение, какая организационно-правовая форма у предприятия, количество работников, вид деятельности.

Объект налогообложения – это юридическое событие, которое провоцирует обязанность заплатить налог. К ним относятся совершение оборота по реализации товара, владение имуществом, совершение сделки купли-продажи, вступление в наследство, получение дохода и др.

Предмет налогообложения – это материальные и нематериальные блага, например, любое имущество, земля или же государственная символика, наличие которых способствует возникновению налоговых обязательств.

Поэтому объект и предмет налогообложения хоть и похожи, но, безусловно, не тождественны. *Предмет* налогообложения – это владение конкретным признаком фактического характера, юридический в данном случае не играет роли. Предметом является автомобиль, который не порождает никаких налоговых последствий, объектом же налога является право собственности на автомобиль.

Объект налогообложения также необходимо отличать от источника налога. *Источник налога* – (резерв) это факультативный элемент, характеризующий соответствующие показатели налогоплательщика, за счет которых следует уплачивать налог. Существует два источника – доход и капитал налогоплательщика.

Согласно ст. 38 НК РФ каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, с помощью которого законодатель может аргументировать возникновение (происхождение) данного

налога. Объектом налогообложения в соответствии с Кодексом выступают имущество, доход, прибыль, стоимость реализованных товаров (выполняемых работ, оказанных услуг) или иное экономическое обоснование.

В общетеоретическом аспекте *объекты налогообложения* можно подразделить на следующие *виды*:

- *имущественные права* – право собственности на имущество, право пользования имуществом;
- *неимущественные права* – право пользования, право на вид деятельности;
- *действия (деятельность) субъекта* – реализация товаров, операции с ценными бумагами, ввоз и вывоз товаров на территорию страны;
- *результаты хозяйственной деятельности* – добавленная стоимость, доход, прибыль.

Из этого списка вытекают те правовые ограничения, которые заложены в отношении объектов налогообложения. Достаточно «общий» характер имеют поименованные объекты налогообложения: имущество, доход, прибыль, стоимость реализованных товаров (выполненных работ и оказанных услуг).

Для отражения в бухгалтерском учете и исчислении налога необходимо произвести оценку, измерить и подсчитать. Но бывает такое, что предметы налогообложения не могут быть выражены в условных единицах, из-за этого для начала выбирают ту или иную физическую характеристику (параметр измерения) из множества возможных, тем самым определяя масштаб налога.

Масштаб налога – это результат измерения предмета налога, который регламентируется законом.

Как раз через стоимостные, т. е. экономические и физические характеристики ведется определение масштаба налога. Денежные единицы в свою очередь используются при измерении дохода или стоимости товара. Для исчисления акцизов в каче-

стве масштаба можно использовать крепость напитков, а при исчислении транспортного налога – мощность двигателя, массу автомобиля или объем двигателя.

Единица налогообложения используется для количественного выражения размера налоговой базы и выступающей единицей масштаба налогообложения. Так, при налогообложении земель в этом качестве выступают гектар, квадратный метр; при налогообложении добавленной стоимости – рубль; при исчислении транспортного налога – лошадиная сила.

Налоговая база – это стоимостная или физическая характеристика объекта налогообложения, это определено ст. 53 НК РФ. Так, налоговой базой со стоимостными показателями является сумма дохода с объемно-стоимостными показателями – объем реализованных услуг, а с физическими показателями – объем добытого сырья.

Налоговая база как количественное выражение предмета налогообложения выступает основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), так как именно к ней применяется ставка налога.

Налоговая база в ряде случаев является частью предмета налогообложения (например, налогооблагаемая прибыль), в других случаях не входит в состав предмета налогообложения (например, при сборе за использование местной символики, наличия соответствующих слов и графических символов выступает в качестве объекта налога, а базой является полученная налогоплательщиком выручка от реализации).

Для правильного определения момента возникновения налогового обязательства важное значение имеет *метод формирования налоговой базы*. Существуют два основных метода: *кассовый метод* и *накопительный метод*.

В российском налоговом законодательстве кассовый метод используется, например, при налогообложении имущества, переходящего в порядке наследования, а также при получении доходов физических лиц.

В некоторых случаях налогоплательщик может самостоятельно выбирать метод признания доходов и расходов (налог на прибыль организаций) и выбранный метод в обязательном порядке отражается в налоговой политике для целей налогообложения, при применении специальных налоговых режимов используется только кассовый метод. При определении налоговой базы по НДС метод признания доходов определяется по одной из ранних дат (получение аванса или реализация товара (работ и услуг)).

В теории и практике налогообложения существуют различные *способы определения базы налога* (рис. 1.5.2).



Рис. 1.5.2. Методы и способы определения налоговой базы

Согласно ст. 55 НК РФ «под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате»¹. Это понятие налогового периода несколько одностороннее, поскольку сведено лишь к сроку определения налоговой базы и исчислению подлежащей уплате суммы налога. Однако, помимо этого, налоговый период является:

- базой для определения по временному фактору налогового резидентства;
- основой для определения круга соответствующих обязанностей у налогоплательщика;
- необходимым элементом в отношениях по налоговому контролю и в отношениях по привлечению к ответственности.

Следует различать понятия *налоговый период*, определяемый законодательством о налогах и сборах, и *отчетный период* – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую и налоговую отчетность. Отчетный период – промежуток времени, определяемый нормативными документами по бухгалтерскому и налоговому учету, который включает в себя происходившие на его протяжении или относящиеся к нему факты хозяйственной деятельности, отражаемые экономическим субъектом в бухгалтерских и налоговых регистрах и отчетности.

Иногда налоговый и отчетный периоды могут совпадать (при расчете налога на добычу полезных ископаемых), иногда отчетность представляется несколько раз за налоговый период. Так, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций налоговым периодом может признаваться год, а отчетным

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

периодом – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Метод налогообложения – порядок применения ставки налога в зависимости от роста налоговой базы. В зависимости от изменения величины налоговой базы различают четыре метода налогообложения:

- *равное* для каждого налогоплательщика применяется равная сумма налога;
- *пропорциональное* для каждого налогоплательщика ставка налога одинакова;
- *регрессивное* с ростом налоговой базы уменьшается ставка налога, например, страховые взносы;
- *прогрессивное* с ростом налоговой базы растет ставка налога. При использовании сложной прогрессии доходы делятся на ступени (части), каждая из которых облагается по своей ставке. Повышенные ставки действуют для ступени, повышающей предыдущую ступень.

Ставка налога – размер налога на единицу налогообложения. Следовательно, ставка налога есть норма налогового обложения. Относительно данного элемента налога в ст. 53 НК РФ указано: «Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы»¹.

Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ (рис. 1.5.3).

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

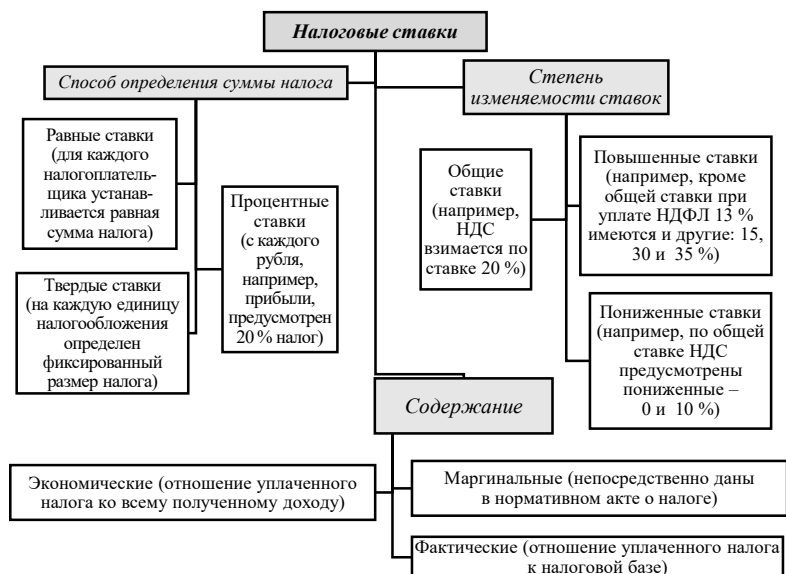


Рис. 1.5.3. Классификация налоговых ставок

Порядок исчисления налога для разных налогоплательщиков разный. Налогоплательщики – юридические лица и индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст. 52 НК РФ). В частности, данные лица самостоятельно рассчитывают налог на прибыль организаций, НДС и акцизы.

Обязанность исчислить суммы налога может быть возложена на третье лицо, выступающее в роли «налогового агента». Например, организация перечисляет в бюджет сумму удержанного налога на доходы физических лиц с выплат в пользу работников.

Исчисление суммы налога может быть возложено и на налоговый орган. Так, для физических лиц налоговые органы определяют сумму транспортного налога, налога на их имущество и сумму земельного налога.

Порядок исчисления налогового обязательства определен в ст. 54 НК РФ и в зависимости от статуса налогоплательщика налоговую базу определяют по-разному:

- налогоплательщики-организации вычисляют на основании данных налогового учета, которые чаще всего строятся на основе регистров бухгалтерского учета или на основании других документов, отражающих сведения об облагаемых объектах;
- индивидуальные предприниматели вычисляют на основании книги доходов и расходов или на основании собственно разработанных документов учета.

Льготами по налогам и сборам признаются предусмотренные законодательством преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор или уплачивать их в меньшем размере.

В зависимости от того, на изменение какого из элементов структуры налога направлены налоговые льготы, они подразделяются на три вида (рис. 1.5.4).

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот, не могут носить индивидуальный характер (ст. 56 НК РФ).

Следовательно, налоговые льготы используют для сокращения размера налогового обязательства налогоплательщика и для отсрочки или рассрочки платежа. При этом налогоплательщик может отказаться от использования льготы или приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.



Рис. 1.5.4. Классификация налоговых льгот

Так, в России при налогообложении доходов граждан предусмотрены льготы – налоговые вычеты, которые зависят от категории дохода и постоянно меняются, и дополняются. Так, Федеральным законом от 28 декабря 2013 г. № 420 «О внесении изменений в статью 27.5-3 Федерального закона “О рынке ценных бумаг” и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» введены инвестиционные вычеты и на сегодняшний день этот вычет можно получить в упрощенном виде без подачи декларации в налоговый орган. Другие вычеты подразделяются на четыре группы (рис. 1.5.5).



Рис. 1.5.5. Группы льгот при налогообложении доходов граждан

Налоговые кредиты – это вид льготы, сущность которого заключается в уменьшении налоговой ставки. Такие кредиты чаще всего являются бесплатными и не предполагают перед собой принципа возвратности. Существуют следующие формы предоставления налоговых кредитов: снижение ставки налога, вычет из налогового оклада (валового налога), отсрочка или рассрочка уплаченного налога, возврата ранее уплаченного налога (части налога), зачет ранее уплаченного налога, целевой (инвестиционный) налоговый кредит.

Сокращение налогового оклада (валового налога) может быть частичным и полным, на определенное время и бессрочно. Полное освобождение от уплаты налога на определенный период называется налоговыми каникулами.

Отсрочка уплаты налога – перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок; рассрочка уплаты налога – деление суммы налога на части с установлением сроков уплаты этих частей. Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора определены ст. 64 НК РФ. (Предоставление отсрочек или рассрочек имеет платный характер. За предоставляемые отсрочки (рассрочки) по уплате налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, взимается плата в виде процентов в размере 0,5 ставки рефинансирования Центрального банка России).

Получатель налога – факультативный элемент, характеризующий субъект, которому предназначена сумма налога. Таким субъектом являются бюджеты различных уровней.

Порядок уплаты налога – это способ внесения суммы налога в соответствующий бюджет (фонд). *Налоговый оклад* – сумма, вносимая плательщиком в бюджет по одному налогу. Бюджет – основной элемент правильной уплаты налога, поэтому случаи уплаты налога не в тот бюджет налоговые органы классифицируют как недоимку.

Порядок уплаты налога как элемент закона о налоге предполагает решение следующих вопросов:

- направление платежа (бюджет или внебюджетный фонд);
- средства уплаты налога (в рублевых средствах, валюте);
- механизм платежа (в безналичном или наличном порядке, в кассу сборщика налога и др.);
- особенности контроля за уплатой налога.

В ст. 58 НК РФ приведен следующий порядок уплаты налогов и сборов «уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином законодательно установленном порядке»¹. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. При отсутствии банка налогоплательщик или налоговый агент, являющийся физическим лицом, может уплачивать налоги иным способом (например, через государственную организацию связи). Конкретный порядок уплаты налога устанавливается налоговым законодательством применительно к каждому налогу.

Каждому налогу присваиваются соответствующие коды. Код назначения платежа – уникальный номер, позволяющий идентифицировать финансовую операцию и обеспечить эффективное налоговое администрирование.

Существует пять основных способов уплаты налога (рис. 1.5.6).

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

Уплата налога по декларации	на налогоплательщика возлагается обязанность представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах на основании декларации налоговый орган исчисляет налог и вручает налогоплательщику извещение о его уплате
Уплата налога у источника дохода	момент уплаты налога предшествует моменту получения дохода, это как бы автоматическое удержание, безналичный способ
Кадастровый способ	налог взимается на основе внешних признаков предполагаемой средней доходности имущества при уплате устанавливаются фиксированные сроки взноса в зависимости от объектов налогообложения выделяют <i>домовой, земельный, промысловый, имущественный и прочие кадастры</i>
Уплата налога в момент расходования доходов	характерно для косвенного налогообложения, когда налог входит в цену товара
Уплата налога в процессе потребления или использования имущества	налог взимается из дохода налогоплательщика ежегодно в установленном порядке

Рис. 1.5.6. Способы уплаты налогов

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Сроки уплаты определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти (ст. 57 НК РФ).

Со срочностью налоговых платежей увязано понятие «недоимка» – сумма налога, не внесенного в бюджет (внебюджетный фонд) по истечении установленных сроков.

Общие условия изменения сроков уплаты налога и сбора регламентированы ст. 61 НК РФ.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в форме предоставления определенных льгот, таких как отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита.

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте понятие и экономическую сущность налогов, сборов в Российской Федерации. В чем заключаются их общие и различные черты?
2. Что понимают под принципами организации налогообложения? Перечислите основные принципы.
3. Какие основные функции выполняют налоги?
4. Перечислите и охарактеризуйте способы классификации налогов.
5. Раскройте обязательные элементы налога.
6. Что относят к факультативным и дополнительным элементам налога?

Тест по теме:

«Социально-экономическая сущность налогов»

1. К принципам организации налогообложения относятся:

- а) экономические, социальные, политические;
- б) экономические, юридические, правовые;
- в) экономические, юридические, организационные.

2. Налог – это:

а) обязательный, индивидуально возмездный платеж, взимаемый с физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства;

б) 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;

в) обязательный, взимаемый с организаций и индивидуальных предпринимателей взнос в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства.

3. Отличие налогов и сборов заключается в следующем:

а) исчисление и уплата налогов осуществляются с целью финансового обеспечения деятельности государства, а сборов – для покрытия затрат, связанных с получением определенных услуг и прав;

б) установление, порядок исчисления и уплаты, изменение или отмена налогов осуществляются исключительно на основе норм налогового законодательства, сборов – по желанию плательщиков;

в) обязанность по уплате налогов возникает как у юридических, так и у физических лиц, обязанность по уплате сборов – только у физических лиц.

4. В чем проявляется фискальная функция налогов?

- а) в обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для выполнения общенациональных потребностей;
- б) в обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для выполнения общенациональных потребностей;
- в) в установлении системы льгот и освобождений.

5. Какой элемент налогообложения наиболее часто используется государством для реализации дестимулирующей подфункции регулирующей функции?

- а) налоговый оклад;
- б) налоговая ставка;
- в) налоговый вычет.

6. По способу взимания различают налоги:

- а) закрепленные и регулирующие;
- б) срочные и периодически-календарные;
- в) прямые и косвенные.

7. Отличие прямых и косвенных налогов заключается в следующем:

- а) прямые налоги взимаются непосредственно с имущества или доходов налогоплательщика; косвенные – в процессе оборота товаров, включаются в цену товаров и услуг;
- б) прямые налоги определяются законодательством страны и являются едиными на всей территории; элементы косвенных налогов устанавливаются в соответствии с законодательными органами субъектов;
- в) прямые налоги действуют на всей территории Российской Федерации; косвенные – вводятся только в определенных

регионах на основе нормативных актов субъектов Российской Федерации.

8. К обязательным элементам налога относятся:

а) налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, сроки уплаты налога;

б) налоговые льготы, налоговая ставка, порядок и сроки уплаты налога и сбора, формы отчетности по соответствующим налогам;

в) предмет налога, масштаб налога, единица налога, источник налога, налоговый оклад, получатель налога.

9. Резидентами как субъектами налогообложения являются:

а) граждане Российской Федерации, проживающие на территории России; их доходы, полученные на территории данного государства за рубежом, подлежат налогообложению (полная налоговая обязанность);

б) граждане Российской Федерации, иностранные граждане или апатриды, проживающие на территории России не менее 183 дней в календарном году; их доходы, полученные на территории данного государства за рубежом, подлежат налогообложению (полная налоговая обязанность);

в) граждане Российской Федерации, лица без гражданства, проживающие на территории России не менее 183 дней в календарном году; их доходы, полученные на территории данного государства за рубежом, подлежат налогообложению (полная налоговая обязанность).

10. Налоговая база представляет собой:

а) стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения;

б) право собственности, наличие которого в соответствии с законодательством о налогах и сборах создает у лица обязанность по уплате налога в бюджет;

в) срок, в который налогоплательщику необходимо уплатить налог.

11. В отличие от налогового периода, отчетным периодом:

а) признается только календарный год;

б) признаются календарный год, а также месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года;

в) признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

12. В зависимости от способа определения суммы налога выделяют следующие виды налоговых ставок:

а) процентные, непроцентные;

б) равные, твердые, процентные;

в) общие, повышенные, пониженные.

13. Прогрессивное налогообложение – это:

а) обратная зависимость налоговой ставки и налоговой базы;

б) прямая зависимость налоговой ставки и налоговой базы;

в) установление одинаковой налоговой ставки независимо от налоговой базы.

14. Налоговая льгота – это:

а) обязательный элемент налога, представляющий собой возможность освобождения налогоплательщика от уплаты части налога при наступлении условий, установленных нормами налогового права;

б) предусмотренные законодательством преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и

плательщиков сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор или уплачивать их в меньшем размере;

в) факультативный элемент налога, представляющий собой право всех категорий налогоплательщиков и плательщиков сборов не уплачивать налог или сбор.

15. Скидки как вид налоговой льготы:

а) это льготы, направленные на сокращение налоговой базы;

б) это льготы, направленные на выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения;

в) это льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или налогового оклада.

16. В соответствии с кадастровым способом уплаты налога:

а) момент уплаты налога предшествует моменту получения дохода;

б) на налогоплательщика возлагается обязанность представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах;

в) налог взимается на основе внешних признаков предполагаемой средней доходности имущества.

17. Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований на срок:

а) не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности;

б) не менее одного года, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности;

в) на неустановленный срок, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности.

ГЛАВА II. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

§ 1. Налоговая политика государства

Налоговая политика – это «система целенаправленных действий государства в налоговой сфере на основе экономических, правовых и организационно-контрольных мероприятий, также налоговая политика является одним из основных инструментов государственного регулирования экономических процессов»¹. Налоговая политика относится к косвенным методам государственного регулирования.

Содержание и цели налоговой политики обусловлены объективными и субъективными факторами, политическим строем, задачами, стоящими перед государством.

В силу указанного представляется первостепенным сформировать концепцию налоговой политики с позиции экономической детерминированности, т. е. равновесия финансовых интересов государства и хозяйствующих субъектов. Отношения собственности на средства производства и предметы потребления обуславливая распределение ресурсов между хозяйствующими субъектами и ограничивая тем самым их производственное и личное потребление, являются причиной возникновения противоречия между ограниченными размерами объекта собственности каждого отдельного хозяйствующего субъекта и изменчивым процессом налогообложения. Социально-экономический смысл налога – смена формы собственности или переход права собственности на финансовые ресурсы налогоплательщиков в государственную бюджетную сферу.

¹ Алиев Б. Х., Алиев Х. Б. Налоговая политика и ее роль в регулировании экономики государства // Вопросы структуризации экономики. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-politika-i-eyo-rol-v-regulirovanii-ekonomiki-gosudarstva> (дата обращения: 20.04.2022).

Сложившиеся в государстве налоговые отношения отражаются в налоговой политике, задача которой состоит в обеспечении финансовыми ресурсами функционирования самого государства, создании благоприятных условий для повышения эффективности национальной экономики и повышения уровня жизни населения. Налоговая политика определяет роль налогов в обществе, которая может быть позитивна или негативна по отношению к субъектам хозяйствования. Для государства рост налоговых изъятий является положительным фактором, а для субъектов хозяйствования – отрицательным. Проблема состоит в определении границ изъятия, в оптимальном сочетании функций налогов, их влияния на состояние экономической, социальной и политической системы в обществе.

Центральный вопрос налоговой политики – это необходимость научного обоснования предела налоговых изъятий, иными словами величины ставки налогов, не угнетающей производителей и воспроизводство рабочей силы. Вопрос о пределах налогообложения включает два вектора. Первый связан с размером индивидуального налогообложения, т. е. размером налога, возлагаемого на конкретного плательщика. Второй – с размером налогового бремени на макроуровне, т. е. какая доля созданного ВВП должна перейти к государству.

Налоговая политика включает в себя следующие аспекты:

- выработка научно обоснованной концепции развития налоговой системы;
- определение основных направлений и принципов налогообложения;
- разработка мер, направленных на достижение поставленных конкретных целей в области социально-экономического развития общества, увеличения доходной части бюджета.

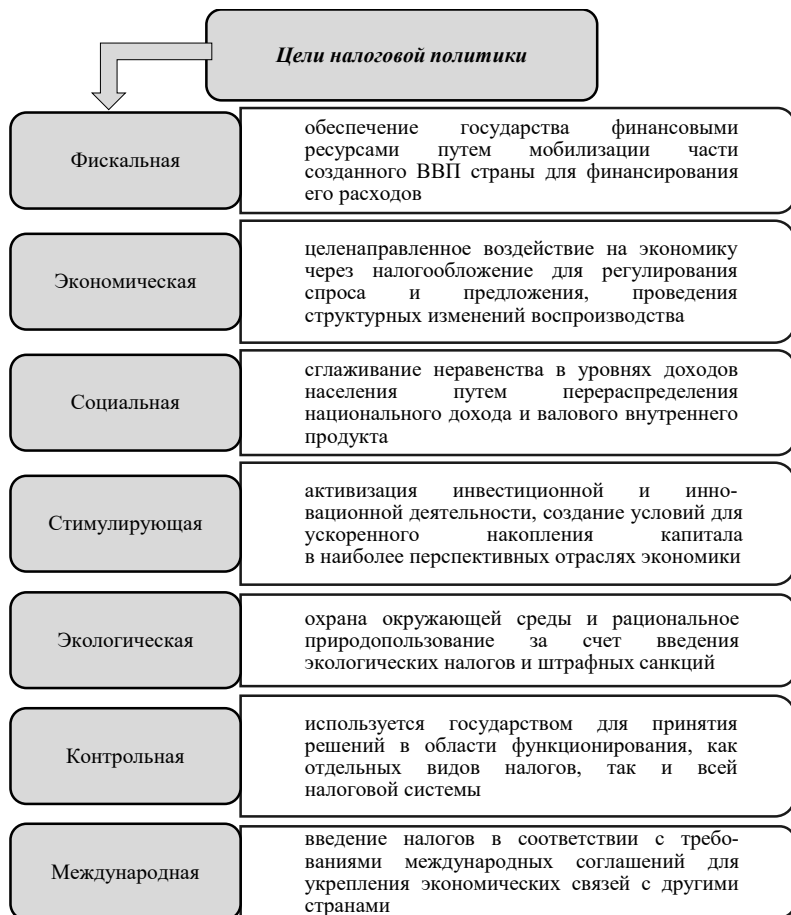


Рис. 2.1.1. Цели налоговой политики

Методы осуществления налоговой политики зависят от тех целей, которые стремится достичь государство. В современной практике широкое распространение получили такие методы, как изменение налоговой нагрузки на налогоплательщика, введение дифференцированных налоговых ставок, установление или отмена налоговых льгот и др.

В зависимости от длительности периода и характера решаемых задач налоговая политика подразделяется на налоговую стратегию и налоговую тактику (рис. 2.1.2).

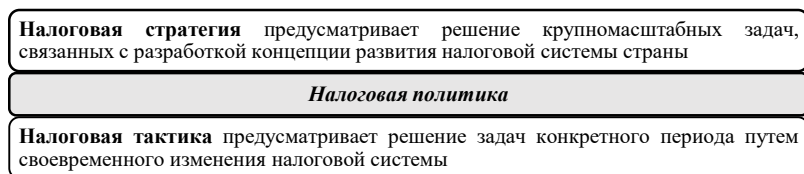


Рис. 2.1.2. Виды налоговой политики

Высшими органами исполнительной и законодательной власти государства определяются стратегические направления налоговой политики.

Налоговая политика подразделяется на внутреннюю и внешнюю в зависимости от масштаба и сферы влияния. Усиление налогового контроля при совершении международных торговых операций, избежание двойного налогообложения, сближение налоговых систем – на это и на многое другое направлена внешняя налоговая политика. Решение внутренних задач – это политика в рамках национальной экономики, которая характерна для внутренней налоговой политики.

Существуют три типа налоговой политики:

1. *Политика максимальных налогов*: государство устанавливает высокие ставки налогов, сокращает налоговые льготы, преследуя только фискальную цель.

2. *Политика разумных налогов*: учитывает не только фискальные интересы, но и создает максимально благоприятные условия для развития экономики и предпринимательской деятельности; приводит к сокращению налоговых поступлений в бюджет и, следовательно, к свертыванию социальных программ.

3. *Политика высоких налогов с одновременно высоким уровнем социальных гарантий*: суть в установлении высокого

налогообложения и значительного числа государственных программ; среднее между второй и первой.

Налоговая политика реализуется через налоговый механизм. *Налоговый механизм* – это совокупность способов и правил налоговых отношений, с помощью которых обеспечивается реализация целей налоговой политики.

Внутреннее содержание налоговой политики формируется, исходя из сущности налогов, из паритета двух функций: фискальной и регулирующей, предполагающих равновесие между общегосударственными, корпоративными и личными интересами.

К *элементам налогового механизма* относят планирование, регулирование и контроль.

Налоговое планирование – это экономически обоснованная система прогнозов налоговых поступлений с учетом реальных экономических условий. Исходя из разработанных и принятых налоговых законов основной задачей планирования является обеспечение качественных и количественных показателей программ социально-экономического развития страны.

На государственном уровне роль налогового планирования определяет анализ поступления налогов и сборов как в бюджеты различных уровней, так и во внебюджетные фонды, тенденций и факторов роста налогооблагаемой базы и на этой основе определение объемов налоговых поступлений в бюджеты.

Важно учитывать, что цели налогового планирования – это достижение оптимизации уровня и структуры налогового бремени, состава и структуры системы налогов и налогообложения на определенный период, в свою очередь это может быть как текущий бюджетный год, так и перспективный период. При этом важно поддерживать высокий уровень собираемости налогов и налогового контроля.

В зависимости от периода различают виды планирования (рис. 2.1.3).

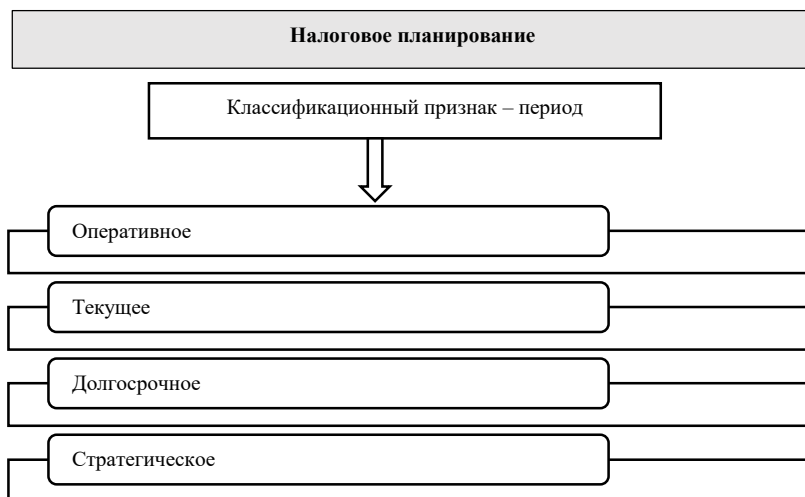


Рис. 2.1.3. Классификация планирования по периоду

В ходе налоговой деятельности существуют такие меры, которые влияют на налоговые процессы, называется это – *налоговым регулированием*. Как и у любой деятельности, налоговое регулирование основывается на принципах – первоначальном фундаменте, основными принципами выступают (рис. 2.1.4).

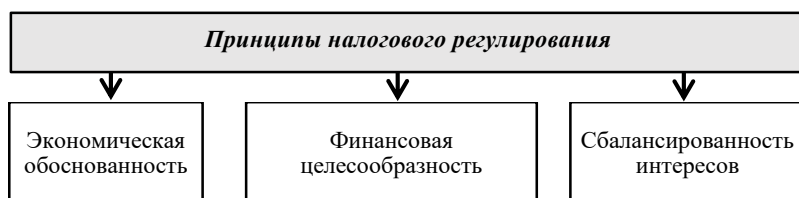


Рис. 2.1.4. Принципы налогового регулирования

Основная задача налогового регулирования – создание общего налогового климата для внутренней и внешней деятельности организаций, обеспечение преференциальных налоговых условий для стимулирования приоритетных отраслевых и региональных направлений движения капитала.

Налоговое регулирование осуществляется различными *способами* (льготы, санкции) и *методами* (инвестиционный налоговый кредит; отсрочка).

Во многих странах принципиальные подходы к регулированию налоговых правоотношений определяются основным налоговым законом – Налоговым кодексом.

Уравновесить интересы трех субъектов: государства, хозяйствующих субъектов и граждан является конечной целью налогового регулирования.

Налоговый контроль – это комплекс мероприятий по анализу причин отклонений от запланированной величины налоговых поступлений с целью принятия решений о проведении корректирующих мероприятий в области налогообложения, направленных на приближение фактического исполнения к запланированному.

Необходимое условие для эффективного налогообложения – это правильно сформированная налоговая политика и достаточно отлаженный налоговый механизм.

§ 2. Налоговая система Российской Федерации

Налоги, неналоговые доходы и прочие доходы являются основой для формирования доходной части федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, а также местных бюджетов. Налоговые поступления являются определяющим и основным источником дохода государства. Удельный вес налоговых доходов в консолидированном бюджете России за все годы проводимых экономических реформ составлял не менее 82–83 % бюджета.

Таким образом, каждый вид бюджета имеет свою отдельную структуру доходов. Прочие доходы также занимают большой удельный вес в структуре доходов субъектов Российской Федерации. Примером прочих доходов является финансовая помощь,

которую субъекты получают из бюджета Российской Федерации. В российской бюджетной системе, характеризующейся дотационностью большинства региональных и местных бюджетов, дотации, субвенции и другие формы финансовой помощи достигают значительных размеров. Несмотря на это, налоговые источники в России играют преобладающую роль в доходах бюджетов всех уровней. Подобная структура доходов бюджетов Российской Федерации начала складываться лишь в конце 80-х – начале 90-х гг. XX в., когда появились ростки зарождающихся рыночных отношений и начала формироваться налоговая система страны.

В экономике государственного сектора СССР в условиях жестко централизованной системы управления фактически отсутствовала налоговая система, и этот период продлился до начала перестройки, но после начали зарождаться основы налоговой системы.

Налоги, как таковые, были установлены исключительно кооперативного и частного секторов, доля которых в экономике была мала и не играла практически никакой роли, а также для личных доходов граждан. Все другие формы платежей государственных предприятий в бюджет, хотя нередко и имели налоговое звучание (налог с оборота, плата за фонды, плата за трудовые ресурсы и др.), налогами по своей экономической сути не являлись. Это связано с тем, что предприятия не имели практически никакой финансовой самостоятельности и их взаимоотношения с государством носили сугубо индивидуальный характер. Иначе говоря, государство определяло все без исключения потребности предприятия в финансовых ресурсах и изымало на этой основе все оставшиеся свободные средства. В связи с отсутствием основополагающих принципов налогообложения неуместно говорить о наличии в СССР налоговой системы. Речь может идти исключительно о системе изъятия финансовых ресурсов, политика

которых по отношению к конкретному предприятию менялась ежегодно.

В развитии налоговой системы Российской Федерации можно выделить несколько основных этапов. Прежде всего – это *этап становления (1990–1992 гг.)* Первые признаки формирования налоговой системы появились только во второй половине 80-х гг., когда начали образовываться предприятия других форм собственности (акционерные, с участием иностранного капитала, совместные и другие) и постепенно стал изменяться экономический строй общества.

С 1 января 1991 г. был введен в действие Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 г., в соответствии с которым устанавливались следующие общесоюзные налоги: налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт, налог на фонд оплаты труда колхозников, налог на прирост средств, направляемых на потребление, налог на доходы и некоторые другие. Следует отметить следующие характерные особенности реализации действовавшего налогового законодательства.

На территории Российской Федерации была установлена «одноканальность» сбора налогов, т. е. суммы налоговых поступлений предварительно централизовывались в российском бюджете, а затем часть их предусматривалось перечислять в союзный бюджет на согласованные расходы. Одновременно для налогоплательщиков, перешедших в российское подчинение, устанавливались более льготные условия налогообложения. В частности, российская ставка налога на прибыль составляла 35 %, тогда как союзная – 45 %.

Основы существующей в настоящее время российской налоговой системы были заложены в конце 1991 г. с принятием Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 и соответствующих законов по конкретным видам налогов, которые

вступили в действие с 1 января 1992 г., Закона «О налоге на добавленную стоимость» от 6 декабря 1991 г. № 1992-1, Закона «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г. № 1998-1, Закона «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1.

С принятием этих законов в России впервые за многие десятилетия была создана налоговая система. Необходимость сведения действующих налогов в единую систему была вызвана тем, что проводившиеся экономические преобразования потребовали выработки принципиально иной современной финансовой политики, которая должна была стать одним из важнейших действенных инструментов регулирования развивающихся рыночных отношений. Налоговая система была призвана ограничить стихийность рыночных отношений, активно воздействовать на формирование производственной и социальной инфраструктур, снизить уровень инфляции.

Сформированная и вступившая в действие с 1 января 1992 г. российская налоговая система была построена на отдельных, не увязанных в единое целое принципах, важнейшими из которых являлись следующие:

- равенство всех налогоплательщиков, включая предоставление налоговых льгот и защиту экономических интересов;
- разграничение прав по введению и взиманию налогов между различными уровнями власти;
- однократность налогообложения;
- приоритет норм, установленных налоговым законодательством, над иными законодательными и нормативными актами, не относящимися к нормам налогового права, однако в той или иной мере затрагивающими вопросы налогообложения;
- установление конкретных прав и обязанностей налогоплательщиков и государства, но с преобладанием прав государства в лице налоговых органов.

Российская налоговая система в определенной степени выполняла свою роль особенно в условиях высокой инфляции и глубоких структурных изменений. Вместе с тем по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований недостатки действующей налоговой системы становились все более и более заметными, а ее несоответствие происходящим в экономике изменениям все более и более очевидным.

Поэтому следующий этап развития налоговой системы можно характеризовать как *этап неустойчивого налогообложения (1993–1996 гг.)* Нередко и по несколько раз в год вносились многочисленные поправки – это делалось не случайно на протяжении последующих лет экономических реформ, затрагивая основные положения построения налоговой системы, они решали лишь отдельные узкие вопросы. К сожалению, вносимые законодательные изменения были не всегда обоснованными. Так, в декабре 1993 г. предоставлением права региональным и местным органам вводить неограниченное число новых налогов был нарушен один из важнейших принципов построения налоговой системы – принцип ее единства. В результате сложившаяся к концу 90-х гг. в Российской Федерации налоговая система в большей степени из-за несовершенства ее отдельных элементов препятствовала экономическому развитию страны.

В стране сложилась атмосфера отсутствия честной конкуренции законопослушных налогоплательщиков и лиц, нарушающих нормы права. Это связано в первую очередь с огромной налоговой нагрузкой на законопослушных налогоплательщиков. Наличие большого числа налоговых льгот, а также многочисленных лазеек для сокрытия доходов и неуплаты налогов способствовали развитию теневой экономики. Все более четко проявлялась фискальная функция налогов при одновременном сокращении темпов прироста налоговых поступлений и росте бюд-

жетного дефицита. Налоги все в меньшей степени стали выполнять функцию регулятора производства. Назрела необходимость существенного изменения налоговой политики.

Дальнейшее развитие налоговой системы представляло собой *этап подготовки налоговой реформы (1996–1997 гг.)*. Начиная с 1996 г., последовательно сокращалось число многочисленных налоговых льгот исключительного характера, отменялись отдельные налоги, которые искажали суть налоговой системы. Был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по установлению неограниченного числа новых налогов. Одновременно осуществлялись разработка Налогового кодекса Российской Федерации и подготовка к его принятию.

Современный этап развития налоговой системы – это *этап реформирования (1998 г. – по настоящее время)*. В 1998 г. была принята и с 1 января 1999 г. вступила в действие первая или так называемая общая часть Налогового кодекса, которая регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности, перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами.

С 1 января 2001 г. вступила в действие вторая специальная часть НК РФ, которая регламентирует вопросы конкретного применения налогов.

Налоговая система – это совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства.

По своей общей структуре, принципам построения и перечню налоговых платежей российская налоговая система в основном соответствует системам налогообложения юридических и физических лиц, действующим в странах с рыночной экономикой.

В первую очередь систему налогов Российской Федерации необходимо характеризовать как совокупность федеральных, региональных и местных налогов.

Первой частью НК РФ установлено на 2022 г. в целом пятнадцать видов налогов и сборов, в том числе девять федеральных, три региональных и три местных налога. Кроме того, НК РФ предусмотрена возможность применения специальных налоговых режимов, при которых устанавливаются соответствующие федеральные налоги с одновременным освобождением от уплаты отдельных федеральных, региональных и местных налогов. В настоящее время в российской налоговой системе установлены пять видов таких режимов. Классификация налогов Российской Федерации по принадлежности к уровню власти приведена ниже (рис. 2.2.1).

При этом предприятие-налогоплательщик уплачивает гораздо меньше налогов, чем это предусмотрено в НК РФ, поскольку в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число предприятий. К таким налогам относятся, в частности, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, налог на игорный бизнес, транспортный налог. Кроме того, значительное число включенных в налоговую систему России налогов уплачивается физическими лицами.

Вместе с тем из налоговой системы России с принятием поправок была исключена таможенная пошлина и единый социальный налог (ЕСН).

Следует учитывать тот факт, что таможенная пошлина имеет налоговую природу, поскольку является одним из видов налогов, позволяющих государству активно вмешиваться в эко

номическую жизнь страны и экономическими способами (таможенно-тарифные меры) регулировать внешнеэкономическую деятельность.

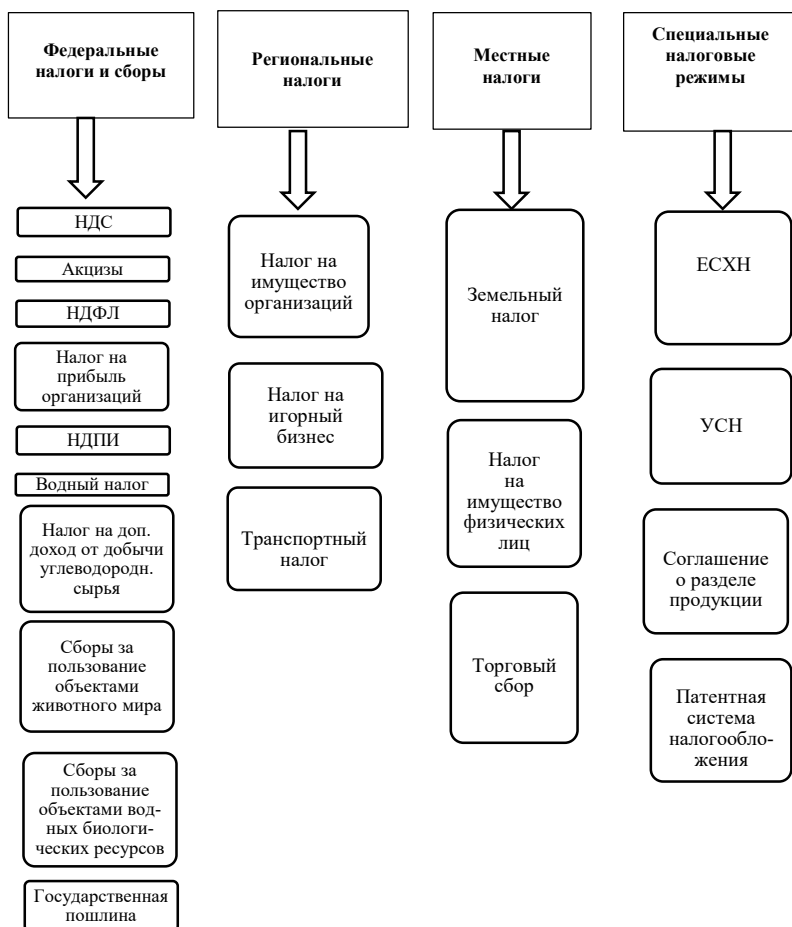


Рис. 2.2.1. Классификация налогов Российской Федерации

Что же касается единого социального налога, введенного в 2001 г. и заменившего страховые взносы в Пенсионный фонд

Российской Федерации, Фонд социального страхования, Государственный фонд занятости и фонд обязательного медицинского страхования, то он был исключен из состава налогов и сборов Российской Федерации с 1 января 2010 г. и контрольные функции за формированием базы обложения платежей в соответствующие фонды и уплатой были полностью переданы Пенсионному фонду.

Начиная с 1 января 2017 г., все функции контроля по формированию обязательств по страховым взносам и поступлениям средств в бюджет были полностью переданы налоговым органам, а нормы налогового законодательства перенесены в Налоговый кодекс, дополнив его специальным разделом и 34 главой. Специальный налоговый режим Единый налог (ЕНВД) на вмененный доход для отдельных видов деятельности просуществовал с 1998 до 2020 гг. и был полностью отменен. С 2019 г. начал действовать новый специальный режим – налог на профессиональный доход для самозанятых граждан. Этот режим пока является экспериментальным до 2029 г. и нормативное правовое регулирование осуществляется на основании Федерального закона от 27 ноября 2018 г. № 442.

§ 3. Понятие налогового права

Налоговое право – система финансово-правовых норм (общеобязательных правил поведения), регулирующих общественные отношения по установлению, введению в действие и взиманию налогов, а также налоговому контролю и привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения. Таким образом, налоговое право входит как составная часть в финансовое право, оно отражает общие положения и принципы финансового права, но имеет свои специфические черты.

Существуют общие и особенные нормы налогового права (рис. 2.3.1).

Нормы налогового права

Общие нормы характеризуют основные положения налогообложения – часть первая НК РФ

систему налогов, взимаемых в бюджет
основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов (сборов) и порядок их исполнения
права и обязанности участников налоговых отношений
формы и методы налогового контроля
виды и размеры ответственности в налоговой сфере

Особенные нормы налогового права регулируют порядок исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов – часть вторая НК РФ

Рис. 2.3.1. Общие и специальные нормы налогового права

Предмет налогового права – отношения, складывающиеся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов. Эти отношения всегда связаны с изъятием у юридических и физических лиц части их доходов в государственную казну. Поэтому налогоплательщик стремится сохранить часть своей собственности, т. е. сэкономить на налогах или избежать их уплаты. В свою очередь, государство старается не допустить сокращения поступления налоговых платежей в бюджет и ему требуется финансирование за счет собственности в виде налогов, ибо других достаточных источников для этого практически не имеется. Отсюда возникает необходимость жесткой регламентации налоговых отношений на уровне законодательства, которая находит свое выражение в формулировании метода налогового права.

Метод налогового права – совокупность и сочетание приемов, способов воздействия на общественные отношения по вопросам налогообложения. В ст. 2 НК РФ подчеркивается, что законодательство регулирует властные отношения по поводу налогообложения и осуществления налогового контроля. Следовательно, метод налогового права характеризуется как властно-имущественный, обусловленный необходимостью применения

однозначных, не допускающих выбора (императивных) норм в целях формирования государственного бюджета.

Кроме того, для целей налогообложения введено понятие взаимозависимые лица. В этом качестве признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности. Лица признаются взаимозависимыми в трех случаях:

- одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 %;
- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- лица состоят, в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации, в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя или усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Отношения с другими отраслями права

Налоговые законы принимаются, с одной стороны, на основе положения Конституции о защите частной собственности, а с другой – парламентского права отчуждать в пользу государства часть дохода их законных владельцев. В связи с этим налоговые законы нередко могут содержать принципы и нормы, отличающиеся или прямо противоречащие тем, которые закреплены в других отраслях права. Возникает проблема отношений налогового права с другими отраслями права (рис. 2.3.2).

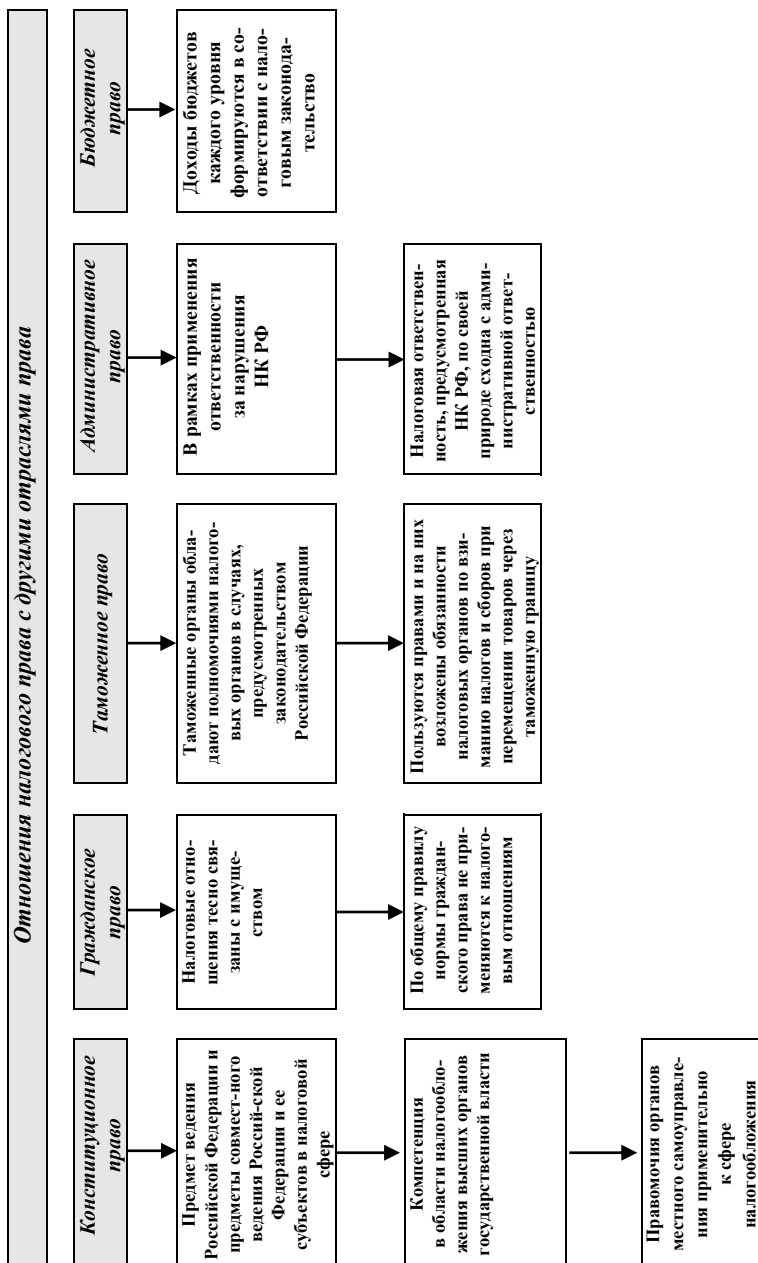


Рис. 2.3.2. Взаимодействие с другими отраслями права

§ 4. Система налогового законодательства

Система налогового законодательства – это совокупность нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые нормы.

Самые общие подходы закреплены в Конституции Российской Федерации. Так, в ней сказано, что «каждый обязан платить законно установленные платежи и сборы».

В настоящее время правовое обеспечение в области налогообложения обеспечивается как законами общего действия, так и законами о конкретных налогах.

Налоговый кодекс Российской Федерации – единый законодательный акт, систематизирующий сферу налогового права и закрепляющий основополагающие принципы налогообложения в России. Он состоит из двух частей.

Часть первая НК РФ, введенная в действие с 1 января 1999 г., устанавливает круг нормативно-правовых актов, подпадающих под термин «законодательство о налогах и сборах», которое охватывает:

- Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах;
- законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами власти субъектов Российской Федерации;
- нормативные правовые акты, принятые представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных Кодексом.

Часть вторая НК РФ, введенная в действие с 1 января 2001 г., включает в себя нормы, регулирующие порядок исчисления и уплаты отдельных налогов. В дальнейшем предусматривается введение новых налогов и сборов, дополнений и изменений в эту часть Кодекса.

Указы Президента Российской Федерации устанавливают самостоятельные нормы права, а также носят характер поручений органам управления по разработке нормативных актов по налогообложению.

Постановлениями Правительства Российской Федерации устанавливаются ставки акцизов и таможенных пошлин; определяется применяемый при налогообложении состав затрат; рассчитывается индекс инфляции и т. д. Федеральные и региональные органы исполнительной власти могут издавать нормативные акты по вопросам налогообложения, которые, однако, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Органы местного самоуправления также формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливая местные налоги и сборы.

Акты Федеральной налоговой службы (ранее МНС) в условиях становления и развития российской налоговой системы занимают важное место. В ряде случаев эти акты могут иметь нормативное значение, нарушение их влечет за собой юридическую ответственность. Но в целом задача при издании подобных актов сводится к разъяснению методики ввода в действие закона и т. п.

Письма, указания и разъяснения налоговых органов носят нормативный характер и в основном посвящены рассмотрению частных налоговых ситуаций. Инструкции не могут устанавливать или изменять налоговые обязательства; их значение – регламентировать единообразные способы практической, связанной с правильным и своевременным взиманием налогов деятельности органов управления.

Постановления Конституционного Суда значимы для регламентации отношений в налоговой сфере. Принятые в последнее время постановления этих органов и Высшего Арбитражного Суда открывают путь защиты интересов налогоплательщиков – обжалование незаконных решений налоговых органов в судебном порядке.

Кроме национального законодательства отношения в налоговой сфере регулируются *международно-правовыми договорами*. В России большую юридическую силу имеет международное соглашение.

Порядок принятия и введения в действие законов о налогах можно рассматривать по трем аспектам:

Действие закона во времени

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования. Федеральные законы, вносящие изменения в Кодекс в части установления новых налогов (сборов), вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия (ст. 5 НК РФ). Этот же порядок установлен для аналогичного рода законодательных актов регионального и местного уровней.

Действие налоговых актов в пространстве. Акты органов местного самоуправления распространяются на управляемую ими территорию. Акты субъектов Российской Федерации действуют лишь на территории данного субъекта. Акты федеральных органов власти исключительно и безраздельно действуют на всей территории страны.

Действие налоговых актов по кругу лиц обусловлено в первую очередь *принципом территориальности*, согласно которому все лица, имеющие объект налогообложения в нашей стране, подпадают под сферу действия налогового законодательства России.

В Российской Федерации законы о налогах носят постоянный характер. Законы действуют независимо от того, утвержден бюджет на соответствующий год или нет.

Законодательные акты, вводящие новые налоги и сборы, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Акты, вводящие новые налоги и сборы, улучшающие положение налогоплательщиков, имеют обратную силу.

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте понятие, роль и цели налоговой политики как косвенного метода государственного регулирования.
2. Перечислите основные элементы налогового механизма. В чем заключается экономический смысл каждого из них?
3. Назовите основные этапы развития налоговой системы Российской Федерации.
4. Проанализируйте понятие и экономическую сущность налоговой системы на современном этапе ее развития.
5. Раскройте классификацию налогов, сборов и специальных налоговых режимов Российской Федерации.
6. Дайте определение налогового права. В чем заключается основное отличие общих и особенных норм налогового права?
7. Охарактеризуйте понятие налоговых правоотношений.
8. Раскройте систему налогового законодательства Российской Федерации.

Тест по теме:

«Организация налоговой системы Российской Федерации»

1. Содержание налоговой политики включает в себя:
 - а) определение основных направлений и принципов поддержания уровня экономического роста;
 - б) разработку мер, направленных на достижение поставленных конкретных целей в области социально-экономического развития общества, увеличения доходной части бюджета и т. д.;
 - в) разработку рекомендаций по управлению финансовыми ресурсами страны.

2. К элементам налогового механизма относятся:
 - а) организация, регулирование, контроль;
 - б) планирование, реализация, анализ;
 - в) планирование, регулирование, контроль.

3. Общие нормы налогообложения включают:
 - а) формы и методы налогового контроля;
 - б) порядок исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов;
 - в) принципы налогообложения.

4. Налоговая политика – это:
 - а) комплекс мероприятий в области налогов, направленных на достижение каких-либо целей;
 - б) совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов;
 - в) совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны.

5. Цели налоговой политики:

- а) обеспечение полноценного формирования доходов бюджетной системы Российской Федерации, необходимого для финансирования деятельности органов государственной власти и местного самоуправления по осуществлению соответствующих функций и полномочий;
- б) обеспечение социальной справедливости при налогообложении доходов физических лиц;
- в) сглаживание возникающего в процессе рыночных отношений неравенства в уровнях доходов населения;
- г) обеспечение социальной справедливости при налогообложении доходов юридических лиц;
- д) обеспечение экономического роста страны.

6. Налоговая политика с высоким уровнем налогообложения:

- а) обеспечивает установление достаточно высоких налоговых ставок, сокращение льгот и введение большого числа налогов;
- б) не способствует экономическому росту страны в течение длительного периода;
- в) способствует экономическому росту страны в течение длительного периода;
- г) обеспечивает социальную справедливость при налогообложении доходов физических лиц.

7. Субъектами налоговых отношения являются:

- а) государственные налоговые органы, налогоплательщики, налоговые агенты;
- б) Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования;
- в) физические и юридические лица.

8. В каком случае лица признаются взаимозависимыми:

- а) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в деятельности другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 15 %;
- б) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- в) лица состоят в официально-деловых отношениях.

9. Что из указанного списка относится к федеральным налогам:

- а) НДС;
- б) акцизы;
- в) налог на имущество физических лиц;
- г) ЕСХН;
- д) земельный налог;
- е) НДФЛ;
- ж) налог на игорный бизнес;
- з) транспортный налог.

10. Что из указанного списка относится к региональным налогам:

- а) водный;
- б) транспортный;
- в) земельный;
- г) налог на добычу полезных ископаемых.

11. Таможенная пошлина обладает следующими основными налоговыми характеристиками:

- а) уплата таможенной пошлины носит обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением;
- б) таможенная пошлина представляет собой плату за предоставленные услуги и взыскивается без встречного удовлетворения;

в) поступления от таможенных пошлин могут предназначаться для покрытия конкретных государственных расходов (принцип запрета специализации налога).

12. Выберите неверное утверждение:

а) действие закона во времени означает вступление в силу законодательных актов о налогах не позднее, чем по истечении месяца со дня их официального опубликования и не позднее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; законодательных актов о сборах – не ранее, чем по истечении месяца со дня их официального опубликования;

б) действие налоговых актов в пространстве означает распространение актов местного самоуправления на управляемую ими территорию; актов субъектов Российской Федерации – на территорию соответствующего субъекта, актов федеральных органов власти – на всю территорию страны;

в) действие налоговых актов по кругу лиц подразумевает участие всех лиц, имеющих объект налогообложения в России, включая и резидентов, в налоговых правоотношениях, регулирующихся законодательством о налогах и сборах.

13. Законодательство о налогах и сборах включает в себя:

а) Конституцию Российской Федерации;

б) Налоговый кодекс Российской Федерации и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах;

в) Бюджетный кодекс Российской Федерации;

г) законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами власти субъектов Российской Федерации;

д) нормативные правовые акты, принятые представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ;

е) нормативные правовые акты государственных муниципальных учреждений.

14. Налоги устанавливаются:

- а) постановлением правительства;
- б) федеральными законами;
- в) решениями региональных органов власти.

15. Устанавливать самостоятельные нормы права по разработке нормативных актов по налогообложению могут:

- а) постановления правительства;
- б) указы Президента Российской Федерации;
- в) решения и определения Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

16. Элементы налогообложения, определяемые законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации при установлении регионального налога:

- а) налогоплательщики;
- б) объект налогообложения;
- в) налоговый период;
- г) порядок и сроки уплаты налога;
- д) налоговые ставки.

ГЛАВА III. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

§ 1. Понятие налогового контроля и его роль в государственной системе

Условием успешной реализации государственной политики и сохранения экономической стабильности является эффективное осуществление финансовых отношений, а ведущим – увеличение поступлений в бюджеты различных уровней. Необходимо отметить, что именно налоговое администрирование является основой обеспечения уплаты налогов и сборов лицом, на которое возложена данная обязанность, тем самым гарантируя формирование налоговых доходов в бюджет. *Налоговое администрирование* представляет собой деятельность специально уполномоченных органов по регулированию налоговых отношений. Кроме того, приоритетным положением практических способов его реализации является именно налоговый контроль.

Несмотря на многочисленные исследования и работы современных экономистов на данном этапе развития российской экономики нет определенной точки зрения рассмотрения дефиниции «налоговый контроль». Долгое время в главном нормативном акте по регулированию налоговых правоотношений – Налоговом кодексе Российской Федерации не было данного понятия. Поэтому исследователи начала 2000-х гг. по-разному трактовали суть данной дефиниции. *Налоговым контролем* признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Стоит заметить, что только определенные должностные лица уполномочены осуществлять налоговый контроль. Для

этого проводятся налоговые проверки, берутся объяснения с лиц, обязанных уплачивать налоги.

Из вышесказанного следует, что сущность налогового контроля раскрывается двойственно. В одном случае – это элемент государственного управления экономикой, а с другой стороны, он является особой деятельностью по исполнению налогового законодательства.

Очевидно, что без эффективной системы налогового контроля нельзя рассчитывать на полное и своевременное исполнение налогоплательщиком своих налоговых обязательств. Поэтому основой функционирования налоговой системы является наличие отлаженного налогового контроля, который обеспечивает стабильный доход в бюджет, а также дисциплинирует налогоплательщиков.

Денежные доходы необходимы для нормального функционирования государства, поэтому, можно сказать, что основной целью налогового контроля является содействие в формировании финансовых государственных доходов. Для реализации поставленной цели налоговый контроль выполняет ряд важных задач:

- обеспечение своевременного и полного выполнения налогового обязательства налогоплательщиком;
- обеспечение верного ведения бухгалтерского учета, а также формирования налогового учета и отчетности;
- предупреждение, выявление и предотвращение налоговых преступлений;
- гарантировать реализацию налогового законодательства в полном объеме.

От качества выполнения поставленных задач зависит не только экономическое благополучие государства, но и стабильность во всех общественных сферах.

Налоговому контролю присуща определенная специфика. Для эффективной деятельности налоговый контроль должен

представлять собой непрерывную систему. Это связано со многими факторами, но наиболее яркими являются

К факторам, определяющим налоговый контроль, как систему относятся следующие:

- бесперебойное пополнение государственных бюджетов гарантирует исполнение потребностей государства, которые имеют склонность постоянно расти. Если поступления будут с перебоями, то налоговые источники иссякнут и государство будет в крайне затруднительном положении, будет расти внешний и внутренний долг. Экономические проблемы вызовут социальные волнения;

- налоговый контроль как бесперебойная система должен динамично совершенствовать методы организации, так как людям свойственно нежелание платить налоги;

- организация учета и предупредительной работы с налогоплательщиками также является неотъемлемой частью эффективной реализации налогового контроля. Это связано с тем, что налогоплательщиками являются все граждане Российской Федерации – нет выборочного определения лица, обязанного платить налоги.

Также следует отметить, что налоговый контроль базируется на ряде основополагающих принципов. Соблюдение существующих базисных принципов обеспечивает законное обеспечение налогового контроля, а также защиту прав и интересов граждан. Среди общей совокупности принципов можно выделить следующую градацию.

Основополагающим принципом является *принцип законности*, так как эффективность деятельности контрольных органов, несомненно, зависит от организационного фактора. Принцип законности означает, что действия лиц, осуществляющих налоговый контроль, должны быть четко урегулированы законодательством.

Из необходимости слаженной организации вытекает *принцип единства*, который предполагает единый свод правил и методов налогового контроля. Данный принцип характеризуется существованием единой налоговой политики, а также дифференциацией полномочий налоговых органов согласно уровню взимаемых налогов (федеральные, региональные, местные).

Не менее важным принципом является *принцип независимости*, который предполагает, что на деятельность налоговых органов не будут оказывать воздействие местные и региональные власти, решения будут приняты в строгом соответствии с налоговым законодательством.

Принцип централизации подразумевает под собой организацию налоговых органов в виде вертикальной структуры подчинения, то есть решения вышестоящих должностных лиц обязательны для исполнения нижестоящими.

При рассмотрении технических принципов следует отметить, что они охватывают методологическую составляющую в деятельности налоговых органов. А одним из самых основополагающих принципов данной категории можно считать *принцип презумпции добросовестности*. Он предполагает, что пока не будет доказано, что налогоплательщик нарушает налоговое законодательство, он исполняет свои налоговые обязательства добросовестно.

Следующим немаловажным принципом является *принцип правомочности*, который подразумевает, что налоговые органы осуществляют свою деятельность в пределах своих полномочий, т. е. контрольные мероприятия осуществляются должностными лицами в пределах уровня своей компетенции и в установленных законом рамках.

Принцип превентивности включает в себя обязательность проведения профилактической работы по предупреждению налоговых правонарушений. В рамках данного принципа следует отметить важность скоординированной работы правоохранительных органов и лиц, осуществляющих налоговый контроль.

Налоговый контроль, как особая деятельность специально уполномоченных лиц, имеет свою классификацию, методику, а также проводится в определенной последовательности. Формы, виды и методы налогового контроля полно отражают само содержание процесса, а также его разнообразные способы для достижения результативного показателя деятельности.

Согласно гл. 14 НК РФ существует четко регламентированный перечень налоговых мероприятий (табл. 3.1.1).

Таблица 3.1.1

НАЛОГОВЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ	
Инвентаризация (п. 13 ст. 89 НК РФ)	Проводится для проверки фактических данных с документальной информации налогоплательщика, а также для выяснения обстоятельств, необходимых для проведения налоговой проверки
Привлечение переводчика (ст. 97 НК РФ)	В необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик
Осмотр (ст.ст. 91, 92 НК РФ)	Налоговые органы вправе осматривать любые предметы, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения, производственные, складские, торговые и иные помещения и территории
Вызов в качестве свидетеля (ст. 90 НК РФ)	Налоговые органы вправе вызывать для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля
Получение экспертного заключения (ст. 95 НК РФ)	Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение
Выемка (ст. 94 НК РФ)	Выемка документов и предметов производится для того, чтобы выявить и подтвердить достаточными доказательствами нарушения налогового законодательства

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ	
Экспертиза (ст. 95 НК РФ)	В необходимых случаях при проведении выездных налоговых проверок на договорной основе может быть привлечен эксперт
Истребование документов (информации) (ст. 93 НК РФ)	Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы
Допрос (ст. 90 НК РФ)	В необходимых случаях при проведении выездных налоговых проверок проводится допрос свидетеля, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля

Причем такие контрольные мероприятия, как «истребование документов», «допрос свидетеля» и «проведение экспертизы» в научной литературе относят к ряду дополнительных. На сегодня список мероприятий является исчерпывающим и проведение иных действий будет противоречить налоговому законодательству.

Существует строгий порядок проведения налогового контроля. Можно с уверенностью сказать, что цель проведения налоговых мероприятий тождественна основной сущности налогового контроля, а именно осуществлению надзорной деятельности за уплатой налогов и сборов в бюджет налогоплательщиками.

Порядок проведения налогового контроля:

- регистрация и учет налогоплательщиков;
- прием налоговой отчетности;
- осуществление камеральных проверок;
- начисление платежей к уплате;
- контроль за современной уплатой начисленных сумм;
- проведение документальных проверок;
- контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов.

Для поддержания стабильной экономической ситуации в государстве, а также наличия материальной «подушки безопасности» в случае непредвиденных внутренних или внешних изменений необходимы бесперебойные налоговые поступления. Именно деятельность по налоговому контролю при проведении налоговых мероприятий реализует бесперебойное поступление налогов. Поэтому качественный и результативный налоговый контроль необходим для функционирования государства.

На сегодняшний день государство активно развивает деятельность по налоговому контролю в различных направлениях, внедряя новые методы в работу ФНС России. Ярким примером является проведение камеральных налоговых проверок в сфере налога на добавленную стоимость. Деятельность налоговых органов вышла на новый уровень, подкрепленный новаторскими компьютерными технологиями, которые позволяют реализовывать налоговый контроль, более полно и эффективно реагировать на расхождения с налоговым законодательством. Новый метод в виде расширенного электронного информационного взаимодействия налогоплательщика с ФНС России позволяет повысить собираемость налогов при неизменности ставок по налоговым обязательствам.

В условиях быстро развивающейся экономики слово «мониторинг» приобретает широкое распространение во всех значимых для экономики сферах. Такое широкое использование связано с тем, что мониторинг выступает как способ решения многих проблем контроля, исследования окружающего мира, который меняется под воздействием различных явлений и процессов, при этом мониторинг одновременно выступает как способ предоставления новой актуальной информации.

Новая форма налогового контроля – *налоговый мониторинг*, который является частью налогового контроля. Его главной целью выступает создание такой системы, при которой будут вы-

строены сотрудничество между налоговыми органами и крупными налогоплательщиками, а методом достижения этой цели выступает уместное и оперативное реагирование и предупреждение ошибок при совершении рискованных операций, которые могут привести к нарушению налогового законодательства.

Так как мониторинг является формой контроля, то и главной функцией будет выступать контрольная. В этом случае подобная значимость сопряжена с потребностью страны осуществлять компетентный надзор за финансово-хозяйственной деятельностью крупных экономических субъектов.

Налоговый мониторинг – это современная форма налогового контроля. Реализуется она через онлайн-проверки, в основе лежит удаленный доступ ко всем необходимым документам на основе современных информационных сервисов. Доступ предоставляется к бухгалтерской и налоговой отчетности. Налоговый орган оперативно получает всю необходимую информацию от налогоплательщика, а налогоплательщик в свою очередь оперативно согласовывает с налоговым органом спорные вопросы по начислению, уплате налогов и подаче налоговой документации по совершенным операциям.

Как и любая деятельность, налоговый мониторинг основывается на принципах, которые являются «фундаментом» для построения грамотной системы осуществления такой формы налогового контроля.

При проведении налогового мониторинга подключается система внутреннего контроля, которая охватывает весь комплексный анализ налогового учета организации. Налоговая проверка такой организации перестает быть сплошной, а приобретает аспект оценки рисков.

Оценка эффективности налогового мониторинга проводится на основе интегрального показателя эффективности, выраженного в 100-бальной системе, который включает в себя четыре

группы показателей, в полной мере позволяющих оценить эффективность и результативность налогового контроля. Оценка эффективности включает в себя показатели:

1. Системы налогового планирования – насколько грамотно распределяется налоговая нагрузка, каковы результаты налогового контроля, своевременно ли исполняются налоговые обязательства.

2. Системы налогового учета – насколько эффективно автоматизирован налоговый учет, каков электронный документооборот первичных документов.

3. Системы внутреннего контроля – эффективность выявления и оценки рисков, ведется ли мониторинг средств контроля.

4. Информационные системы – способы информационного взаимодействия, функциональные возможности и сроки представления документов.

Налоговый мониторинг – это принципиально новый способ не только налогового контроля, но и сотрудничества налоговых органов и налогоплательщика, построенного на доверии. Основа налогового мониторинга состоит в том, что налоговому органу предоставляется доступ к информационной составляющей организации, то есть к информации хозяйственной жизни и данным системы внутреннего контроля. Такая форма налогового контроля ликвидирует любое нарушение, связанное с неполнотой или неправильностью начисления налогов, любые начисления контролируются задолго до момента уплаты налогов и сборов в бюджет.

При этом налоговый мониторинг не в полной мере регламентируется законом, что говорит о том, что не в полной мере отвечает принципам и задачам налогового контроля в целом. Главной целью налогового мониторинга выступает минимизация налоговых преступлений и рост поступлений денежных средств в бюджет государства. Критерии для вступления, которые суще-

ствуют на данный момент, все еще остаются достаточно высокими, хотя и были снижены в три раза. Существует ряд вопросов, которые не регламентированы законодательно, например, неверное исчисление налогов, споры между налоговыми органами и налогоплательщиками, налоговое консультирование. Само понятие и порядок проведения налогового мониторинга остаются расплывчатыми. Поэтому пробелы в законодательстве являются актуальной проблемой и упущение ее может привести к возникновению налоговых правонарушений и преступлений.

Остро стоит вопрос обеспечения информационной безопасности. Ведь при переходе на налоговый мониторинг организация дает согласие на полный доступ к налоговой и бухгалтерской документации, при этом в этих документах могут содержаться данные, несущие в себе коммерческую тайну, разглашение которой влечет уголовную ответственность. Если информация, являющаяся коммерческой тайной, становится общедоступной, то это уже нарушение ст. 183 УК РФ. В ней отмечено, что за незаконное разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, без согласия их владельца лицу, которому она была доверена или стала известна на службе или работе, предусмотрена уголовная ответственность.

Такая форма контроля как налоговый мониторинг позволит вывести налоговую систему страны на новый уровень. Налоговый мониторинг считается современной конфигурацией, целью которой является развитие финансовой сферы Российской Федерации. Налоговый мониторинг был благоприятно воспринят равно также налоговыми органами ФНС, как и налогоплательщиками, которые решили воспользоваться подобным законом. В 2021 г. к налоговому мониторингу были подключены 95 организаций и в дальнейшем планируется еще более активное внедрение данной формы налогового мониторинга. Причем интерес к налоговому мониторингу проявляют более 70 % компа-

ний в России. Но законодательное урегулирование данной проблемы еще не решено. Непрерывное обнаружение, а также предотвращение недочетов законодательства дает возможность увеличить результативность налогового администрирования.

Совершенствование налоговых мероприятий, внедрение компьютерных технологий, автоматизация процесса мониторинга оказывают благоприятное влияние на достижение основной функции налогового контроля.

Подводя итог, можно сказать, что значимость налогов очень велика в функционировании государства, это определяет и высокую значимость налогового контроля. Определение эффективных методов налогового контроля в свою очередь является определяющим фактором при регулировании как экономических отношений, так и социальных процессов в обществе.

§ 2. Организация налогового контроля

Именно налоговые проверки можно отнести к наиболее значимому виду налогового администрирования. Связано это с проведением глубокого анализа и всестороннего исполнения контрольных функций в отношении налогоплательщиков. Поэтому можно отметить, что остальная классификация налогового контроля является в большей степени вспомогательной.

Налоговая проверка – это процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Она осуществляется путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы.

Объем полномочий налоговых органов и существующих ограничений на проведение тех или иных процессуальных действий (доступ на территорию или в помещение, осмотр, истребование документов, выемка (изъятие) документов и предметов,

инвентаризация, экспертиза и др.) напрямую зависит от вида проводимой проверки.

Формами налогового контроля представлены ниже (рис. 3.2.1).

Формы налогового контроля	Налоговые проверки
	Получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов
	Проверка данных учета и отчетности
	Осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода
	Привлечение свидетелей (ст. 90 НК РФ)
	Истребование документов при проведении налоговой проверки (ст. 93 НК РФ)
	Выемка документов и предметов (ст. 94 НК РФ)

Рис. 3.2.1. Формы налогового контроля

Налоговые органы проводят следующие *виды налоговых проверок* налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов: камеральная налоговая проверка и выездная налоговая проверка.

Согласно ст. 87 НК РФ цель камеральной и выездной проверки однородна, а именно осуществление контроля за исполнением налогового законодательства налогоплательщиком.

Под *камеральной проверкой* в НК РФ понимается совокупность контрольных мероприятий, приводящихся на основе документов, которые отражают деятельность организации в сфере уплаты налогов, предоставляемых налогоплательщиком в конце отчетного периода. Данная проверка проводится по месту нахождения налогового органа с периодичностью предоставления документов.

Целью камеральной проверки является выяснение, соблюдает ли налогоплательщик законодательство о налогах и сборах. Камеральная проверка проводится по всем зарегистрированным налогоплательщикам, предоставившим налоговые декларации, независимо есть ли подозрения у налогового органа, что они могут нарушать налоговое законодательство.

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

«Налоговые органы не могут проводить повторные выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за уже проведенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией (ликвидацией) налогоплательщика или когда ее проводит вышестоящий налоговый орган в порядке контроля за деятельностью проводившего проверку налогового органа»¹.

Камеральная проверка начинается после представления в налоговую инспекцию налоговой декларации или расчета. «Для начала проверки не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа»².

Она проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных плательщиком, а также других документов о его деятельности, имеющихся у налогового органа.

¹ Налоги и налогообложение : учебное пособие. М. : Инфра-М, 2009. С. 39.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями. Срок ее проведения составляет три месяца со дня представления декларации. Если в ходе камеральной налоговой проверки выявлены ошибки в декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных плательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, полученным им в ходе контроля, об этом сообщается плательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в налоговую декларацию в установленные сроки. Иными словами, законодательство нацелено на выявление всех обстоятельств, повлекших внесение ошибочных сведений в декларации, а также на устранение данных ошибок посредством согласованных действий налогоплательщика и налогового органа.

Налоговый кодекс не ограничивает права налогового органа на истребование документов при проведении камеральной проверки в случаях обнаружения ошибок и противоречий в уже представленных плательщиком документах. Законодательство предоставляет налоговому органу право истребовать дополнительные сведения, получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Ответственность за непредставление документов предусмотрена ст. 126 НК РФ, наступает только за непредставление документов, прямо предусмотренных НК РФ. Направленное налоговым органом требование должно содержать конкретный перечень документов.

В НК РФ закреплена норма, согласно которой лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные плательщиком пояснения и документы. Если

после их рассмотрения либо при отсутствии пояснений плательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения налогового законодательства, должностные лица налогового органа будут обязаны составить акт проверки.

«При составлении акта проверяющие должны соблюдать следующие правила:

- акт составляется в двух экземплярах по утвержденной форме и должен содержать установленные Налоговым кодексом Российской Федерации сведения;
- акт подписывается инспектором и проверяемым налогоплательщиком или его представителем;
- инспектор должен составить акт в течение десяти рабочих дней со дня окончания проверки, по итогам которой выявлены нарушения;
- экземпляр акта в течение пяти рабочих дней с даты его составления вручается налогоплательщику или его представителю»¹.

Иногда при проведении камеральной проверки используют формы контрольных мероприятий, применяемые при проведении выездного контроля. Так, налоговый инспектор, проводя камеральную проверку, вправе истребовать от налогоплательщика недостающие документы или требовать пояснения некоторых сведений в предоставленных документах. Также, проводя анализ ст. 88 НК РФ, можно заметить, что допускается использовать процедуры, характерные для выездной проверки в рамках проведения камеральной проверки. Это такие действия, как вызов свидетеля, осуществление осмотра документов и предметов налого-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

плательщика, привлечение специалиста. Но вместе с этим налоговые органы избавляются от многих формальностей и бюрократизма, чем характерна выездная проверка.

Истребование документов регламентируется ст. 93 НК РФ. Налоговый инспектор, проводящий налоговую проверку, вправе истребовать у налогоплательщика необходимые для проверки документы (п. 1 ст. 93 НК РФ). Требование о представлении документов может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации лично под расписку или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанными способами требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Соответственно, истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (п. 2 ст. 93 НК РФ). Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных налогоплательщиком копий. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение десяти дней со дня получения соответствующего требования (п. 3 ст. 93 НК РФ).

В случае, если налогоплательщик не имеет возможности представить истребуемые документы в течение десяти дней, то он в течение дня, следующего за днем получения требования, должен письменно уведомить проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки,

и о сроках, в течение которых налогоплательщик может представить истребуемые документы.

«В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение»¹.

Если налогоплательщик не представил истребуемые документы или представил их не в установленные сроки, то это признается налоговым правонарушением, что влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ (200 руб. за каждый непредставленный документ). Кроме того, в данном случае должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, имеет право произвести выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ (п. 4 ст. 93 НК РФ).

Налоговые органы не вправе истребовать у налогоплательщика документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного налогоплательщика (п. 5 ст. 93 НК РФ), при условии, что истребуемые документы не представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие форс-мажорных обстоятельств.

Но в ходе выездной проверки сотрудники налоговой инспекции имеют более расширенные полномочия. Также по окончании налоговой проверки контрольным органом составляется регламентированная законодательством справка.

Проведение выездной налоговой проверки регламентируется ст. 89 НК РФ.

¹ Российский налоговый курьер // URL: <https://m.e.rnk.ru/>.

Выездная налоговая проверка, как и камеральная, – это одна из форм налогового контроля (абз. 2 п. 1 ст. 82, п. 1 ст. 87 НК РФ), целью которой является выяснение, соблюдает ли налогоплательщик законодательство о налогах и сборах (п. 2 ст. 87 НК РФ).

По общему правилу выездную проверку проводит налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика (абз. 1 п. 2 ст. 89 НК РФ).

Из этого правила есть и исключения.

Во-первых, проведение выездной проверки в отношении крупнейшего налогоплательщика.

В этом случае решение о проведении проверки выносит соответствующая инспекция по крупнейшим налогоплательщикам (абз. 2 п. 2 ст. 89 НК РФ);

Во-вторых, проведение самостоятельной выездной проверки филиала или представительства организации.

Производится выездная налоговая проверка по решению руководителя налогового органа в соответствии с приказом ФНС России от 8 октября 1999 г. № АП-3-16/318 «Об утверждении порядка назначения выездных налоговых проверок».

Решение о проведении налоговой проверки предъявляется сотрудниками налогового органа руководителю проверяемого предприятия – налогоплательщика.

Налоговые органы не вправе в рамках выездных проверок проверять дважды один и тот же период по конкретному налогу (абз. 1 п. 5 ст. 89 НК РФ). Из этого правила также предусмотрен ряд исключений. Второй раз проверить один и тот же период можно, если:

- проводится повторная выездная проверка (абз. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ);

- проводится выездная проверка в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (п. 11 ст. 89 НК РФ);

— общая выездная проверка организации с учетом обособленных подразделений проводится после самостоятельной выездной проверки филиала (представительства) или наоборот (абз. 3 п. 5, абз. 2 п. 7 ст. 89 НК РФ).

По общему правилу есть два месяца для проведения выездной проверки (п. 6 ст. 89 НК РФ). Срок начинает исчисляться с даты вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) решения о проведении выездной проверки. Окончание срока определяется днем составления справки о результатах проведенной выездной проверки (пп. 1, 8 ст. 89 НК РФ).

Этот срок может быть продлен до четырех, в исключительных случаях до шести месяцев, а также приостановлен на срок до шести месяцев (п. 9 ст. 89 НК РФ). В случаях, если проверка была приостановлена при необходимости получения информации от иностранных государственных органов и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию, срок может быть увеличен на три месяца. Все эти действия оформляются соответствующими решениями руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

За эти два месяца налоговые органы должны провести все мероприятия налогового контроля, а после его окончания покинуть территорию налогоплательщика. Проведение мероприятий налогового контроля за рамками срока выездной проверки в некоторых случаях приводит к тому, что полученные в ходе этих мероприятий доказательства признаются недопустимыми (п. 4 ст. 101 НК РФ).

Налоговым органам запрещается проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года:

— в отношении налогоплательщика в целом (абз. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ);

- в отношении филиала или представительства налогоплательщика-организации (абз. 4 п. 7 ст. 89 НК РФ). В данном случае имеются в виду самостоятельные выездные проверки указанных обособленных подразделений.

Но НК РФ предусматривает ряд исключений из этого правила. Третья выездная проверка в течение года будет законной:

- если это повторная выездная проверка (п. 10 ст. 89 НК РФ);
- если это выездная проверка в связи с ликвидацией или реорганизацией налогоплательщика-организации (п. 11 ст. 89 НК РФ);

- если это общая проверка налогоплательщика-организации, которая следует за самостоятельной проверкой филиала (представительства) данной организации, или наоборот (абз. 3 п. 5 ст. 89 НК РФ);

- если это выездная проверка резидента Особой экономической зоны в Калининградской области по налогу на прибыль и налогу на имущество, которая проводится в связи с исключением его из единого реестра резидентов, при условии, что проверка назначена не позднее трех месяцев с момента уплаты соответствующих налогов (п. 16.1 ст. 89, п. 10 ст. 288.1, п. 7 ст. 385.1 НК РФ);

- если решение о необходимости проведения проверки сверх ограничения принято руководителем ФНС России (абз. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ).

Итак, выездная проверка проводится на основании решения о проведении выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 89 НК РФ).

В решении определяется (абз. 4 п. 2 ст. 89 НК РФ):

- в отношении кого будет проводиться проверка (указываются полное и сокращенное наименование налогоплательщика, (фамилия, имя, отчество) руководителя);
- предмет проверки (налоги и сборы, правильность исчисления и уплаты которых подлежат проверке);
- проверяемый период;

— состав проверяющих (указываются должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки).

Решение выносит и подписывает руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, который проводит выездную проверку. Оно заверяется печатью налогового органа.

В ходе проверки налоговые органы изучают первичные учетные документы, хозяйственные договора, налоговые и бухгалтерские регистры (ст. 93 НК РФ), опрашивают работников налогоплательщика, в том числе руководителя организации и главного бухгалтера (ст. 90 НК РФ), проводят осмотр помещений (ст. 92 НК РФ). Проверка может быть как выборочная (проверяющие смотрят только определенные документы), так и сплошная.

Налогоплательщики при проведении проверки обязаны выполнять все законные требования налоговых органов и не имеют права препятствовать законной деятельности налоговых инспекторов при исполнении ими своих служебных обязанностей (подп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Результаты выездной проверки оформляются актом. Однако до его оформления проверяющие должны составить справку о проведенной выездной проверке (п. 15 ст. 89, п. 1 ст. 100 НК РФ). Такой порядок применяется ко всем выездным проверкам, в том числе и повторным. Справка оформляется в последний день проведения выездной проверки (п. 15 ст. 89 НК РФ). Дата составления справки (дата справки) фиксирует окончание выездной проверки (п. 8 ст. 89 НК РФ). Составленную справку проверяющие должны вручить налогоплательщику или его представителю лично (абз. 1 п. 15 ст. 89 НК РФ). Формой справки предусмотрено поле, в котором налогоплательщик ставит отметку о получении справки в случае, если справка вручается непосредственно ему, а не отправляется почтой. Справка вручается в тот

же день, когда составляется, т.е. в последний день проведения проверки (абз. 1 п. 15 ст. 89 НК РФ).

По итогам проведенной выездной проверки составляется акт (абз. 1 п. 1 ст. 100 НК РФ). В нем отражаются результаты проверки, в большинстве случаев выявленные в ходе проверки нарушения налогового законодательства.

Акт составляется, даже если нарушений не обнаружено. Этот вывод следует из положений п. 1 и подп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ. В этом случае указывается на отсутствие нарушений налогового законодательства.

Неотъемлемой частью акта являются приложения, которые бывают двух видов:

1. По усмотрению инспектор может оформить приложения как дополнения (пояснения) к тексту акта. В них, как правило, отражаются:

- расчеты количественного и суммового расхождения между заявленными налогоплательщиком и выявленными в ходе проверки данными, которые связаны с исчислением (перечислением, удержанием и т. п.) налога, расчеты пеней;

- приведенные в табличной или другой удобной форме данные о выявленных массовых однородных нарушениях налогового законодательства с подробной расшифровкой по каждому нарушению и т. п.

Приложения данной категории подписываются проверяющим наряду с актом, на них делается ссылка непосредственно из текста акта. Такие приложения являются неотъемлемой частью акта.

2. В обязательном порядке проверяющие должны приложить к акту документы, подтверждающие факты выявленных в ходе проверки нарушений законодательства о налогах и сборах (п. 3.1 ст. 100 НК РФ).

Акт оформляется в течение двух месяцев после окончания проверки и составления справки, подписывается проверяющим

и налогоплательщиком или его представителем, после чего вручается налогоплательщику под роспись в течение пяти рабочих дней. В случае несогласия с результатами проверки, отраженными в акте, налогоплательщик может в пятнадцатидневный срок после получения акта обратиться в налоговый орган с письменным возражением.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение (п. 7 ст. 101 НК РФ):

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

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении десяти дней со дня вручения его налогоплательщику (его представителю) (п. 9 ст. 101 НК РФ).

При проведении камеральных и выездных проверок налоговые органы преследуют цель доначислить в бюджет неуплаченные суммы налогов и сборов.

При проведении выездных проверок суммы доначислений в 2021 г. составили 298 523 811 тыс. руб. И в целом с 2015 г. суммы доначислений по выездным налоговым проверкам имеют положительную динамику. Также в 2021 г. на одну выездную налоговую проверку приходится в среднем около 31 989 тыс. руб. В 2015 г. данный показатель составлял 8 089 тыс. руб. В целом доначисления налогов в бюджет по итогам проведения выездных налоговых проверок существенно выросли, что показывает эффективность данного вида налогового контроля.

Несмотря на то, что камеральных налоговых проверок проводится много, доначисления в бюджет являются незначитель-

ными. Это связано с тем, что в случае обнаружения противоправных действий налоговой инспекцией назначается выездная налоговая проверка, которая показывает наибольшую эффективность работы инспекции непосредственно на территории предприятия.

В целом динамика дополнительно начисленных платежей (включая налоговые санкции и пени) по налоговым проверкам ФНС России за 2015–2020 гг. стабильна, но средний темп прироста отрицательный и составляет $-0,08$, что не является существенным.

В настоящее время выездные налоговые проверки остаются основным видом налогового контроля.

Таким образом, применение различных форм и видов налоговых проверок позволяет налоговым органам более обширно и многосторонне выполнять свои фундаментальные функции по регулированию налоговых поступлений в бюджет.

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте состав и роль налоговых администраций в управлении налоговыми правоотношениями. В чем заключаются основные задачи налогового администрирования в Российской Федерации?

2. Перечислите основные полномочия налоговых органов. Что представляет собой организационная система налоговых органов?

3. Раскройте правовой статус ФНС России. Что относится к компетенции ФНС России, ее функциям и основным задачам?

4. Дайте характеристику правового статуса налогоплательщика и налогового агента. Какая ответственность предусмотрена за нарушение ими требований законодательства Российской Федерации?

5. Что представляет собой налоговый контроль? Определите его цель, основные задачи и направления.

Тест по теме:
«Налоговое администрирование
в российской налоговой системе»

1. Территориальные органы ФНС России – это:
 - а) управления ФНС России по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции ФНС России;
 - б) инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции ФНС России межрайонного уровня;
 - в) все вышеперечисленное.

2. Не являются налоговыми администрациями:
 - а) территориальные подразделения фонда социального страхования;
 - б) отделы экономической безопасности и противодействия коррупции;
 - в) Центральный банк Российской Федерации.

3. Налоговой проверкой могут быть охвачены:
 - а) три года деятельности налогоплательщика, предшествовавшие проверке;
 - б) пять лет деятельности налогоплательщика, предшествовавшие проверке;
 - в) один месяц деятельности налогоплательщика, предшествовавший проверке.

4. ФНС России находится в ведении:
 - а) Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации;
 - б) Министерства финансов Российской Федерации;
 - в) Министерства регионального развития Российской Федерации.

5. Что относится к основным задачам налогового администрирования:

- а) сбор и обработка информации;
- б) составление прогнозных показателей оценки экономического потенциала субъектов Российской Федерации;
- в) определение количественной и структурной оценки налогового потенциала в разрезе регионов;
- г) выявление фактического налогового потенциала территорий или субъектов налогообложения;
- д) формирование концепции финансовой политики региона;
- е) анализ уровня налоговых платежей в сумме оттоков денежных средств;
- ж) налоговый контроль.

6. Инспекции ФНС России осуществляют контроль, как правило, в зависимости:

- а) от территориальной принадлежности налогоплательщика;
- б) от субъекта права, которым является налогоплательщик (физическое или юридическое лицо);
- в) от формы собственности на имущество налогоплательщика.

7. Назначает на должность и освобождает от должности в установленном порядке руководителей межрегиональных инспекций службы и их заместителей, заместителей руководителей управлений службы по субъектам Российской Федерации, руководителей инспекций службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекций межрайонного уровня:

- а) руководитель Федеральной налоговой службы Российской Федерации;
- б) министр финансов Российской Федерации;
- в) глава субъекта Российской Федерации или глава соответствующей местной администрации.

8. Что из предложенного списка относится к правам, а что к обязанностям налоговых органов:

- а) вызов для дачи пояснений налогоплательщиков; привлечение к проведению налоговой проверки специалистов;
- б) соблюдение законодательства о налогах и сборах;
- в) учет в установленном порядке организаций и физических лиц;
- г) налоговые проверки; выемки необходимых документов;
- д) арест на имущество налогоплательщиков; взыскание недоимки по налогам и сборам, взыскание пени;
- е) соблюдение налоговой тайны и обеспечение ее сохранения;
- ж) представление справок о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа.

9. В случае неуплаты налога или сбора в установленный срок или уплаты в установленный срок, но не в полном объеме налоговому органу предоставлено право:

- а) предупредить о необходимости уплаты установленного налога или сбора и предоставить время для исполнения обязанности налогоплательщика;
- б) взыскать налог за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, или иного имущества налогоплательщика;
- в) взыскать налог за счет денежных средств субъекта Российской Федерации, в котором налогоплательщик поставлен на учет в налоговом органе.

10. Налогоплательщик уплачивает пеню:

- а) в случае уплаты причитающихся сумм налога или сбора в более поздние по сравнению с установленными налоговым законодательством сроки;

- б) в случае неуплаты причитающихся сумм налога или сбора;
- в) все вышеперечисленное.

11. Налоговая декларация представляет собой:

- а) аналитический регистр налогового учета;
- б) справку налогового органа о расчете налоговой базы и суммы налога;
- в) письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах и иной информации, связанной с исчислением и уплатой налога.

12. Пени начисляются:

- а) за каждый объект налогообложения, по которому была осуществлена просрочка уплаты налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах дня уплаты этого налога;
- б) за каждый календарный день просрочки уплаты налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах дня уплаты этого налога;
- в) в установленных законодательством о налогах и сборах суммах, независимо от момента просрочки уплаты соответствующего налога или сбора.

13. В каких случаях налог не признается уплаченным:

- а) если налогоплательщик предоставил платежное поручение не в установленные сроки;
- б) если налогоплательщик осуществил оплату налога не платежным поручением, а иным способом;
- в) если налогоплательщик отзывал свое платежное поручение на перечисление суммы налога в бюджет;
- г) если банк возвратил платежное поручение налогоплательщику;

д) если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством исполняются в первоочередном порядке.

14. Налоговые льготы – это:

а) преимущества отдельных налогоплательщиков, в том числе возможность не платить налог или уплачивать его в меньшем размере, чем это предусмотрено в законе;

б) отсрочка по уплате налога или сбора, предоставляемая в связи с возникновением определенных обстоятельств у налогоплательщика;

в) право налогоплательщиков и плательщиков сборов не уплачивать налог или сбор или уплачивать их в меньшем размере.

15. Налоговый орган по итогам рассмотрения жалобы имеет право принять следующие решения:

а) оставить жалобу без рассмотрения;

б) изменить характер жалобы;

в) отменить норму налогового законодательства и провести дополнительную проверку;

г) отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;

д) отменить решение или вынести новое решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении.

ГЛАВА IV. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

§ 1. Общая характеристика налога на добавленную стоимость

Дискуссии о необходимости качественного изменения налога на добавленную стоимость НДС не стихают на протяжении уже многих лет. В последние годы данной проблеме органы государственной власти стали уделять еще больше внимания в силу необходимости совершенствования бюджетной системы Российской Федерации с целью обеспечения ее сбалансированности.

Налог на добавленную стоимость является одним из самых сложных налогов России. В связи с этим администрирование данного налога должно отвечать всем условиям, которые диктует современная российская экономика. Сложности в администрировании данного налога заключаются в большинстве случаев в проблемах с возмещением НДС, обоснованиями налоговых вычетов, активного использования злоупотреблений недобросовестными налогоплательщиками, а также с высокими издержками, связанными с процедурой администрирования налога. Данные обстоятельства значительно снижают эффективность налога на добавленную стоимость для экономики страны.

Следует отметить, что налог на добавленную стоимость выполняет ряд важных функций и способен обеспечивать относительную стабильность финансовой безопасности Российской Федерации на долгосрочную перспективу, поскольку он менее подвергается влиянию конъюнктурных колебаний мировых цен на сырье и энергоносители. Поэтому при проведении реформ системы НДС должны быть тщательно проанализированы возможные последствия применения нововведений в практике налогообложения с точки зрения возможных выгод и издержек.

Преступления по неправильному исчислению и уплате налога на добавленную стоимость выступают одной из самых

острых угроз экономической безопасности России, поэтому противодействие данному виду правонарушений является ключевой задачей государства в лице правоохранительных органов России.

Сегодня правоохранительные органы используют в своей деятельности меры профилактики и пресечения преступлений данного вида. Однако с каждым годом механизмы совершения преступлений, связанных с налогообложением именно в части данного налога, становятся сложнее и запутанней, что не дает возможности своевременно выявить и раскрыть данные деяния. В связи с этим необходимо совершенствовать методы раскрытия и расследования преступлений правоохранительными органами.

Модель налога на добавленную стоимость была разработана французским экономистом М. Лоре в 1954 г. и впервые введена в 1958 г. во Франции.

В России налог на добавленную стоимость появился в 1992 г., заменив при этом налог с оборота. Потребность в данном налоге в то время обуславливалась высокой инфляцией, несбалансированностью бюджета и резким падением экономики в кризисное состояние. НДС же в свою очередь стал инструментом обеспечения сбалансированности бюджета государства»¹.

В настоящее время НДС регламентируется гл. 21 НК РФ² и относится к федеральным налогам.

При рассмотрении понятия налога на добавленную стоимость с экономической точки зрения следует отметить, что он является формой изъятия добавленной стоимости, которая со-

¹ Аджиева А. И. Налог на добавленную стоимость как индикатор экономической активности на внутреннем рынке // Kant. 2019. № 4 (33). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalog-na-dobavlennoy-stoimost-kak-indikator-ekonomicheskoy-aktivnosti-na-vnutrennem-rynke> (дата обращения: 18.02.2022).

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

здается на всех стадиях производства и реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг. Главная особенность данного налога заключается в том, что он уплачивается независимо от стадии производственного цикла каждым участником.

НДС является косвенным налогом, взимаемым на всей территории Российской Федерации. «НДС рассчитывается как разность между стоимостью товаров и услуг, произведенных компанией (то есть выручка от продаж), и стоимостью товаров и услуг, приобретенных компанией у внешних организаций»¹.

Для полного исследования налога на добавленную стоимость необходимо рассмотреть его структуру.

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения продукции (товаров, работ, услуг). Добавленная стоимость определяется как разница между стоимостью реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

НДС является косвенным налогом, т. е. надбавкой к цене товара (работы, услуги), которая оплачивается конечным потребителем.

«Налог взимается в бюджет методом частичных платежей: на каждом этапе технологической цепочки производства и обращения товара (работ, услуг) налог, подлежащий уплате, равен разнице между налогом, взимаемым при продаже, и налогом, принятым к зачету при покупке»². Сравнение величины уплачен-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

² Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение : учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». М. : Эксмо, 2010.

ного в бюджет налога на добавленную стоимость с другими видами налогов показывает, что данный налог занимает значительную долю в общих налоговых доходах консолидированного бюджета Российской Федерации, а именно порядка 20 %.

§ 2. Плательщики НДС. Объекты налогообложения

Налогоплательщиками признаются: юридические лица; индивидуальные предприниматели, осуществляющие производство и реализацию товаров (работ и услуг); лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную территорию Российской Федерации, определяемые в соответствии с ТК РФ.

Не являются плательщиками НДС следующие категории субъектов – лица (юридические и физические), применяющие специальные режимы налогообложения (УСН, ЕСХН, ПНС), при этом освобождение распространяется только на те виды деятельности, которые облагаются по специальным режимам. Например, при совмещении основной системы налогообложения и специального режима необходимо налог исчислить и уплатить по деятельности, подпадающей под основной режим налогообложения.

Данные условия применимы только к операциям, осуществляемым на территории Российской Федерации.

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели имеют право получить освобождение от уплаты НДС, если их выручка от реализации товаров (работ, услуг) за три последовательных календарных месяца без учета налога не превышает 2 млн руб.

Однако организации или индивидуальные предприниматели, реализующие подакцизные товары или подакцизное минеральное сырье, а также ввозящие товары на таможенную границу Российской Федерации, воспользоваться таким освобождением не могут.

Освобождение от уплаты налога также не применимо в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подлежащих налогообложению.

НК РФ также предусмотрено освобождение от уплаты НДС в отношении организаций, получивших статус участников проекта «Сколково» по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в течение десяти лет со дня получения ими статуса участника проекта.

«Для того, чтобы получить освобождение от уплаты НДС, налогоплательщик должен подать в налоговый орган по месту своего учета письменное заявление и документы, подтверждающие право на получение освобождения (выписку из бухгалтерского баланса для юридических лиц, выписку из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций для ИП, выписку из книг продаж) не позднее 20-го числа месяца, с которого он претендует на получение освобождения. При соблюдении всех перечисленных требований налогоплательщик приобретает право пользоваться освобождением от уплаты НДС с месяца, в котором было подано заявление»¹.

Освобождение предоставляется на 12 календарных месяцев. Порядок освобождения от уплаты НДС имеет определенные ограничения. Так, если в течение периода, в котором налогоплательщик использует право на такое освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) за любые три последовательные календарные месяца превысила 2 млн руб. или налогоплательщик реализовал подакцизные товары, то, начиная с 1-го числа месяца, в котором произошло такое превышение, либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, налогоплательщик утрачивает право на освобождение от уплаты НДС.

¹ Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение.

Сумма налога за месяц, «в котором произошло превышение либо реализовывались подакцизные товары, подлежит восстановлению и уплате в бюджет. Это значит, что налогоплательщик, получивший освобождение от уплаты налога, должен постоянно отслеживать размер своей выручки и при необходимости ограничивать его, что с экономической точки зрения невыгодно.

Существует еще один серьезный недостаток, связанный с освобождением от уплаты НДС: налогоплательщик реализует товары (работы, услуги) без налога, поэтому покупатель товара не может предъявить сумму НДС к вычету. Следовательно, плательщикам НДС невыгодно приобретать товары (работы, услуги) у лиц, получивших освобождение от уплаты НДС.

Если по истечении 12 месяцев налогоплательщик желает и дальше пользоваться освобождением от уплаты НДС или не хочет продлевать освобождение от уплаты НДС, то он должен уведомить об этом налоговый орган в установленные законом сроки. В любом случае по истечении 12 месяцев налогоплательщик обязан представить в налоговый орган документы, свидетельствующие о том, что он правомерно пользовался освобождением от уплаты НДС, иначе налоговый орган вправе доначислить сумму НДС со штрафными санкциями за весь период действия освобождения (рис. 4.2.1).

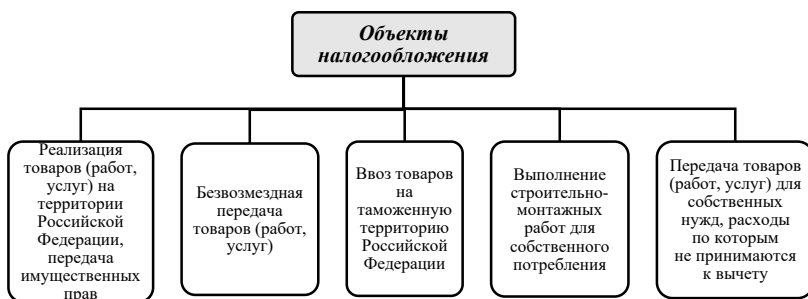


Рис. 4.2.1. Объекты налогообложения НДС

В НК РФ предусмотрен перечень объектов, которые не облагаются налогом на добавленную стоимость (рис. 4.2.2).

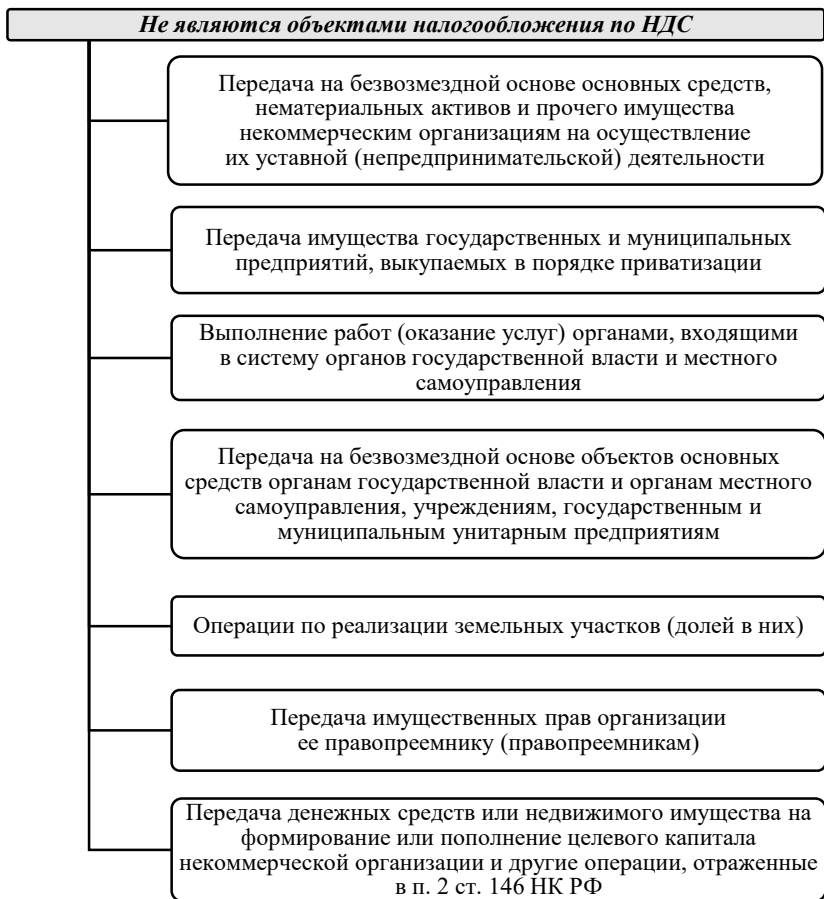


Рис. 4.2.2. Объекты, не облагаемые НДС

Так, если передача товара происходит для осуществления основного вида деятельности государственной школе или передача осуществляется как вклад в уставной капитал, то в таких случаях объект не возникает, но если передача того же товара

будет осуществлена частной школе, то возникает объект налогообложения и налогоплательщик должен начислить и заплатить налог несмотря на то, что передача была на безвозмездной основе.

§ 3. Порядок определения налоговой базы по НДС

Налоговая база по НДС – стоимостной показатель облагаемых налогом операций.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется в зависимости от особенностей реализации или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). В случае применения налогоплательщиком при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) разных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке. Согласно ч. 2 НК РФ:

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

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

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

4. При осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основании договоров поручения, комиссии, агентских договоров налоговая база определяется как

сумма дохода, полученная налогоплательщиком в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

Однако на операции по реализации услуг, оказываемых на основании договоров поручения, комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), освобождаемых от обложения НДС, не распространяется освобождение от налогообложения за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), (п. 2 ст. 156 НК РФ).

5. Если налоговую базу определяет налоговый агент, то налоговой базой признается сумма дохода, выплачиваемого налоговым агентом. При предоставлении на территории Российской Федерации органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы этого имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога (п. 3 ст. 161 НК РФ)»¹.

В ст.ст. 154–162 НК РФ закреплены особенности порядка определения налоговой базы по некоторым операциям или товарам.

При определении налоговой базы для косвенных налогов как налогов на потребление важное значение имеет именно место реализации товаров (работ и услуг).

Местом реализации товаров (работ, услуг), согласно закону, облагаются операции, которые осуществляются на территории Российской Федерации, поэтому особенно важное значение имеет порядок определения места продажи товаров и места реализации работ, оказания услуг².

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

² Касьянова Г. Ю. НДС: просто о сложном. М. : АБАК, 2020.

В случае, если местом реализации товаров считается иностранное государство, то в России объект обложения НДС отсутствует (рис. 4.3.1).

Условия признания местом реализации	Товар находится на территории Российской Федерации, не отгружается и не транспортируется
	Товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации
	Работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации
	Работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации
	Услуги фактически выполняются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта
	Покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации или фактически присутствует на ее территории

Рис. 4.3.1. Условия признания территории Российской Федерации местом реализации товаров (работ, услуг)

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг) на этой территории на основании государственной регистрации организации или ИП, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, местонахождения ее постоянно действующего исполнительного органа, местонахождения постоянного представительства (если работы, услуги оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица (рис. 4.3.2).

Случаи осуществления деятельности покупателя
на территории Российской Федерации

При передаче или предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав

При оказании услуг (выполнении работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации

При оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении НИОКР

При предоставлении персонала, если персонал работает в месте деятельности покупателя

При сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств

При оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг

Рис. 4.3.2. Перечень случаев, когда местом осуществления деятельности покупателя признается территория Российской Федерации

«Операции, не подлежащие обложению НДС. В рамках реализации регулирующей функции налогов действующим законодательством предусмотрены льготы по налогу»¹.

Не облагается НДС реализация следующих товаров (работ, услуг) (рис. 4.3.3).

¹ Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение.

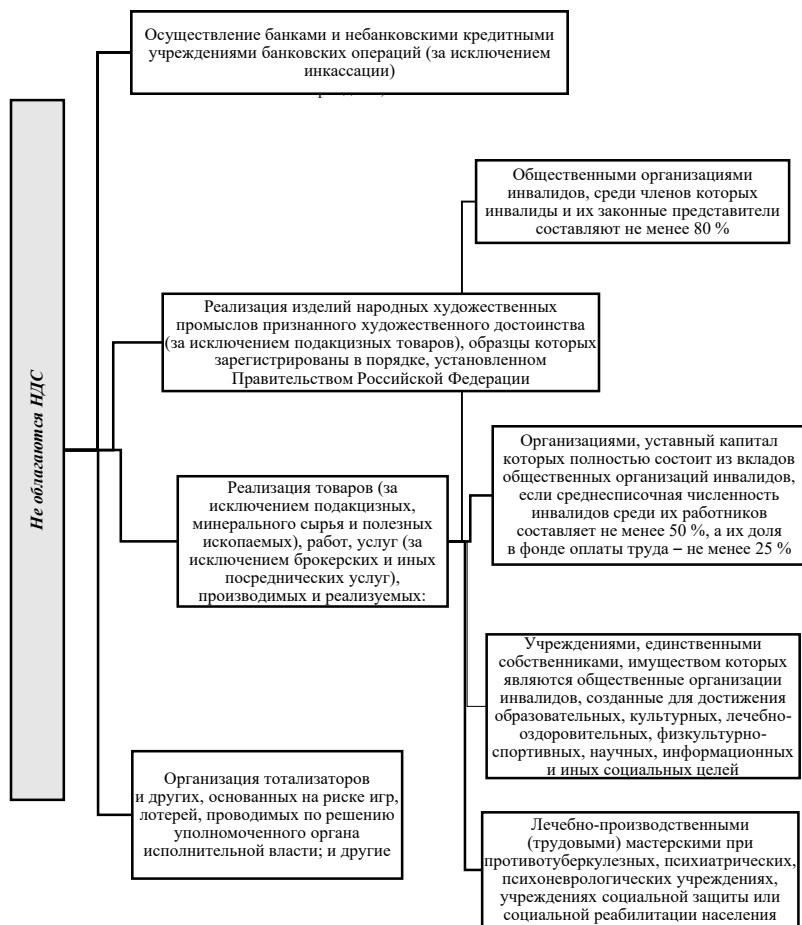


Рис. 4.3.3. Операции, не подлежащие обложению НДС на территории Российской Федерации

В НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения НДС отдельных категорий товаров (при ввозе их на таможенную территорию Российской Федерации) (рис. 4.3.4).

**Необлагаемые НДС товары, ввезенные
на таможенную территорию Российской Федерации**

Товары (за исключением подакцизных товаров), ввозимые в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации

Жизненно необходимые медицинские товары, а также сырье и комплектующие изделия для их производства

Материалы для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов при диагностике, профилактике и (или) лечении инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации)

Художественные ценности, передаваемые в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством Российской Федерации к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации

Все виды печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов

Товары, произведенные в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора

Технологическое оборудование, комплектующие и запасные части к нему, ввозимые в качестве вклада в уставный (складочный) капиталы организаций, и другие

Рис. 4.3.4. Перечень товаров, не облагаемых НДС

Если иностранная организация будет выполнять, например, монтажные работы по установке поставленного оборудования на территории Российской Федерации, то в данном случае возникает объект налогообложения и российская компания, которая приобрела данное оборудование, будет выступать в роли налогового агента по удержанию и уплате налога на добавленную стоимость в бюджет.

Другая ситуация возникает, если, наоборот, российская организация на основании заключенного контракта может выполнять, например, реставрационные работы для иностранной организации вне территории Российской Федерации. В данном случае не возникает объект обложения НДС и документом, подтверждающим место реализации работ, будет являться акт о выполненных работах, и российская организация не будет декларировать и уплачивать НДС за выполненные работы.

Еще один нюанс при определении налоговой базы НДС – это момент определения налоговой базы. При введении НДС налогоплательщик мог выбирать и отражать в учетной политике для целей налогообложения один из методов определения налоговой базы – кассовый метод или метод начисления.

В сегодняшней ситуации у налогоплательщика таким моментом является только наиболее ранняя из дат отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав (п. 1 ст. 167 НК РФ) (рис. 4.3.5):



Рис. 4.3.5. Момент определения налоговой базы

Если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на него, такая передача права собственности приравнивается к отгрузке.

Момент определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления – последний день месяца каждого налогового периода (п. 10

ст. 167 НК РФ). Это позволяет налогоплательщикам уплачивать НДС по частям за каждый налоговый период, в течение которого выполняются строительно-монтажные работы, вплоть до ввода объекта в эксплуатацию.

Момент определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд – день совершения такой передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. 11 ст. 167 НК РФ).

§ 4. Налоговые ставки по НДС, их состав и характеристика

К основным *налоговым ставкам* по НДС относятся: специальная – 0, пониженная – 10 и стандартная – 20 %.

Налогообложение *по ставке 0 %* проводится при реализации:

- товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;
- товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны;
- транспортных услуг (включая погрузку, сопровождение, перегрузку и разгрузку) по экспорту товаров, ввозу товаров, не облагаемых налогом, и товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита и международных пассажирских перевозок;
- работ (услуг), выполняемых непосредственно в космическом пространстве, а также связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг) для этой области;
- драгоценных металлов, продаваемых налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Банку России, банкам;
- товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним пред-

ставительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, в случае наличия международных договоров;

- припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов.

Право на применение налогоплательщиком ставки НДС 0 % необходимо обосновать. Для подтверждения обоснованности применения ставки в 0 % в налоговые органы представляются следующие документы:

- контракт налогоплательщика (копия контракта) с иностранным лицом (организацией) на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации;

- выписка из банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке, или иные документы, подтверждающие реализацию товаров (работ, услуг);

- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа;

- копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

Налогообложение *по ставке 10 %* проводится при реализации:

- продовольственных товаров по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации (скота и птицы, мяса, молокопродуктов, яйцепродуктов, масла растительного, соли, зерна, хлеба, крупы, муки, рыбы, овощей и т. д.);

- товаров для детей (трикотажных, швейных изделий, обуви (за исключением спортивной), детских колясок, школьных принадлежностей и т. д. – по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации);

- периодических (не реже одного раза в год) печатных изданий, за исключением изданий рекламного или эротического

характера. К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся издания, в которых реклама превышает 40 % объема одного номера;

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства (лекарственных средств, изделий медицинского назначения – по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации);

- услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа.

При углубленном анализе структуры налоговых ставок мы можем заметить, что основная часть товаров на территории Российской Федерации облагается налогом по ставке 20 %, так как это реализация не перечисленных выше товаров (работ, услуг).

Расчетные ставки налогообложения по НДС применяют в случаях:

- получения аванса под поставку товаров (работ, услуг);
- удержания налога, будучи налоговым агентом (налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц). Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога (п. 2 ст. 161 НК РФ);

- продажи имущества, в первоначальную стоимость которого был включен НДС;

- реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации.

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

§ 5. Порядок начисления и сроки уплаты НДС

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС на установленные законодательством *налоговые вычеты*, перечень которых представлен в ст. 171 НК РФ (рис. 4.5.1).

Налоговые вычеты по НДС

Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи

Суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику – иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах Российской Федерации, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав

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

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

Суммы налога, исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом, стоимость которого подлежит включению в расходы, в том числе через амортизационные отчисления, при исчислении налога на прибыль организаций

Рис. 4.5.1. Примеры налоговых вычетов по НДС

Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству (реализации) товаров (работ, услуг). В некоторых случаях сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) не подлежит вычету из бюджета, а относится на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) (рис. 4.5.2).

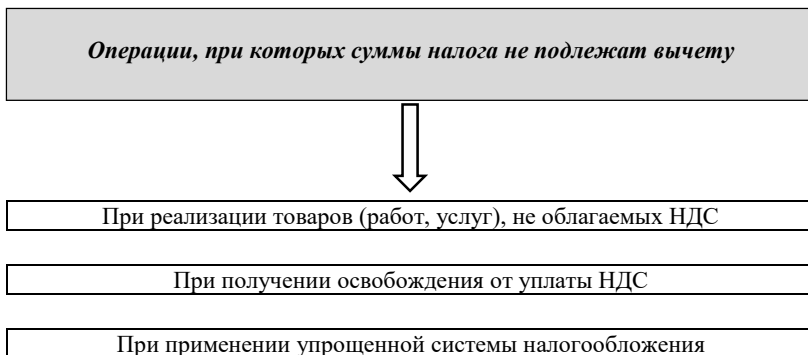


Рис. 4.5.2. Операции, при которых суммы налога не подлежат вычету

В некоторых случаях, предусмотренных НК РФ, ранее возмещенные из бюджета суммы НДС подлежат восстановлению и уплате в бюджет с последующим их отнесением на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг).

При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с гл. 262 и 265 НК РФ суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, нематериальным активам и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

При осуществлении налогоплательщиком как облагаемых, так и освобождаемых от налогообложения операций суммы налога:

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

имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

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

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

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации основных средств, оборудования и (или) нематериальных активов, проводится в полном объеме после принятия на учет данных объектов (п. 1 ст. 172 НК РФ). Таким образом, вычет НДС по приобретенным основным средствам осуществляется только после того, как данный объект основных средств будет принят на учет. Это же правило распространяется и на оборудование к установке.

Вычеты сумм налога по «авансам полученным» проводятся с даты отгрузки соответствующих товаров (работ, услуг) (п. 5 ст. 172 НК РФ). Таким образом, вычету подлежит сумма НДС, ранее уплаченная в бюджет по «авансам полученным», только после отгрузки товаров.

Вычеты сумм налога в случае возврата товаров (работ, услуг) или отказа от них проводятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций, но не позднее одного года с момента возврата или отказа (п. 4 ст. 172 НК РФ).

Вычеты сумм налога при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления проводятся по мере уплаты в бюджет налога (п. 5 ст. 172 НК РФ). Таким образом, НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, вычитается по мере уплаты налога в бюджет, однако исчислять НДС со стоимости таких работ необходимо в конце каждого налогового периода. В связи с этим вычесть такой налог можно будет только в следующем налоговом периоде.

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

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету.

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, не могут быть основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. Налогоплательщик обязан составлять счета-фактуры.

В счете-фактуре должны быть указаны обязательные реквизиты (рис. 4.5.3):

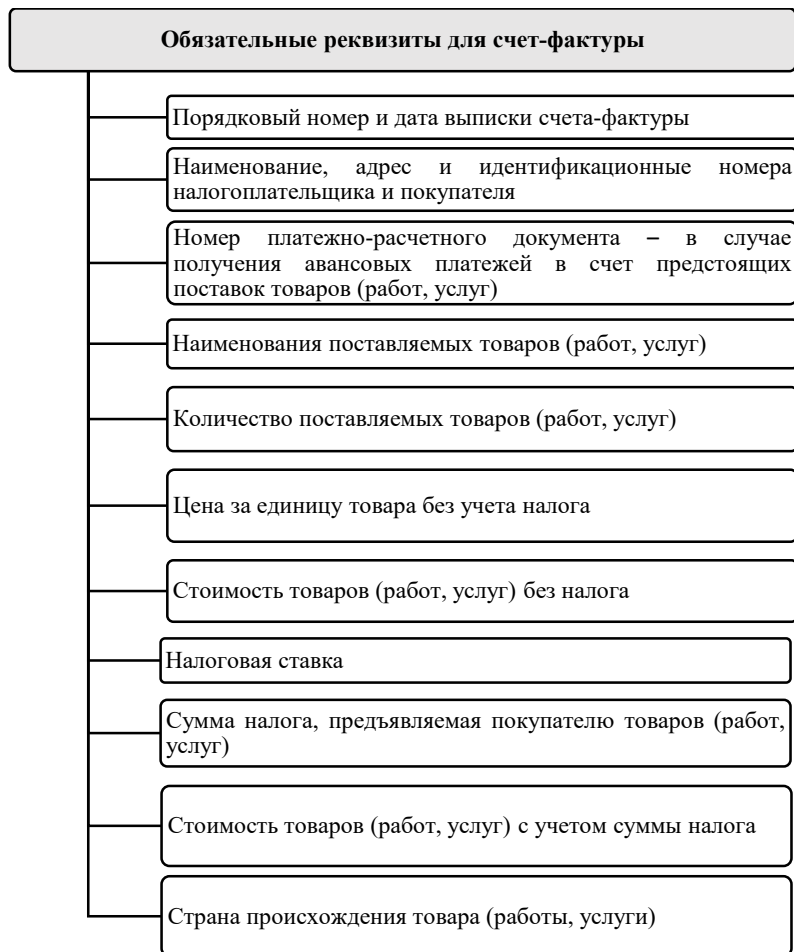


Рис. 4.5.3. Обязательные реквизиты счет-фактуры

Счет-фактуру подписывают руководитель и главный бухгалтер организации либо иные лица, уполномоченные на то приказом (иными распорядительными документами) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счет-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура

подписывается индивидуальным предпринимателем. При выставлении счет-фактуры в электронном виде данный документ будет подписан электронной подписью.

Покупатели ведут книгу покупок для определения суммы НДС, которая подлежит вычету. В книге продаж отражается сумма НДС по отгруженной продукции (выполненным работам, оказанным услугам) и выставленным счет-фактурам.

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

$$\begin{aligned} \text{НДС начисленный} &= \text{налоговая база} \times \text{налоговая ставка}; \\ \text{НДС к уплате} &= \text{НДС начисленный} - \text{НДС к вычету} + \\ &+ \text{НДС восстановленный} \end{aligned}$$

Налогоплательщик рассчитывает налог для уплаты в бюджет не только на основании того, что он реализовал за налоговый период, но и эту сумму можно уменьшать на налог, который был уплачен при приобретении товаров (работ, услуг).

Если полученная сумма налога в каком-либо налоговом периоде меньше нуля, то она подлежит возмещению налогоплательщику либо зачету по другим налогам, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п. 3 ст. 173 НК РФ).

При реализации товаров (работ, услуг) налоговыми агентами сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме этими налогоплательщиками (п. 4 ст. 173 НК РФ).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога (рис. 4.5.4).

Лица, которые уплачивают налог в случае выставления ими покупателю счет-фактуры	
Лица, не являющиеся налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога	Налогоплательщики – при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению

Рис. 4.5.4. Лица, которым исчисляется сумма налога в случае выставления ими покупателю счет-фактуры

Иными словами, если организация или индивидуальный предприниматель, не являясь плательщиком НДС в связи с получением освобождения либо осуществлением необлагаемых операций, выставил покупателю счет-фактуру с НДС, то он обязан уплатить эту сумму НДС в бюджет. Причем сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

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

По НДС налоговым периодом является квартал.

Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) уплачивают налог по своему местонахождению (п. 3 ст. 174 НК РФ).

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных

нужд) товаров (работ, услуг) на территории России уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах (п. 2 ст. 174 НК РФ).

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

НДС по итогам налогового периода следует уплатить в бюджет равными долями в течение трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. Срок уплаты – не позднее 25-го числа каждого месяца.

«Сегодня налог на добавленную стоимость является тяжело администрируемым налогом»¹. Стоит отметить, что увеличение льгот и освобождений от уплаты данного налога только усугубляют ситуацию. Поэтому снижение эффективности от данных послаблений должно сопоставляться с получаемыми выгодами. При этом использование прямых фиксированных платежей или трансфертов в отношении домашних хозяйств с учетом их социально-экономических характеристик позволяет более эффективно бороться с неравенством. «Причиной этому является то, что домашние хозяйства, получающие высокий доход, потребляют больший объем низко облагаемых товаров и, следовательно, больше выигрывают от снижения ставок НДС, чем домашние хозяйства, оперирующие низкими доходами»².

«Как показывает практика, налог на добавленную стоимость способен стимулировать уход ряда легко скрываемых видов де-

¹ Задера О. А. Оценка эффективности налогового контроля в условиях новой системы администрирования НДС // Фундаментальные исследования. 2018. № 5. С. 53–58.

² Aizenman J., Jinjark Y. (2015). The collection efficiency of the value added tax: theory and international evidence // NBER Working Paper. № 11539.

тельности в теневую экономику и, тем самым, увеличивать хищения бюджетных средств путем неправомерного использования возмещений, что также показывает его неэффективность»¹.

Таким образом, риски администрирования налога на добавленную стоимость могут возникать по ряду причин (рис. 4.5.5).

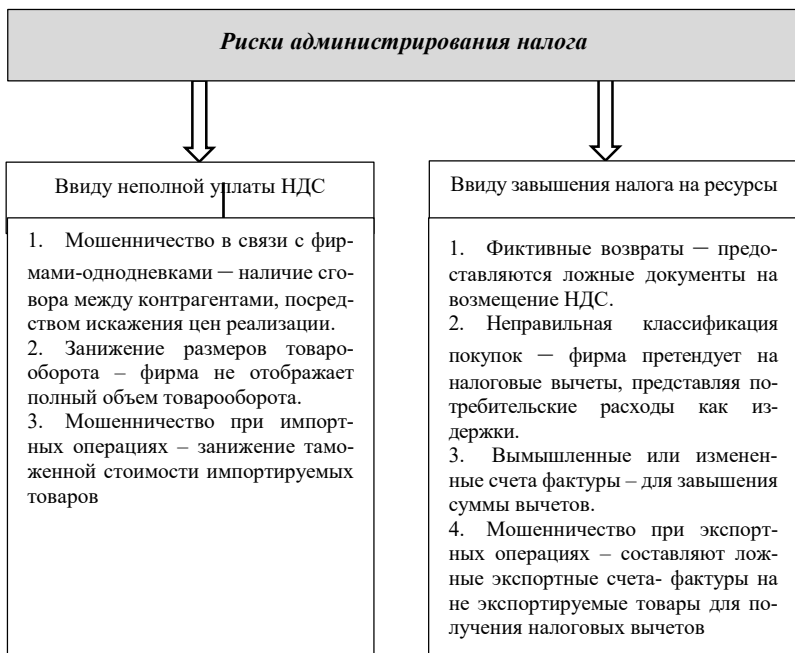


Рис. 4.5.5. Риски администрирования НДС

Данные рисунка показывают, что зависимость налога на добавленную стоимость от налоговых возмещений и вычетов со-

¹ Синегрибова И. В., Алексеева Е. С. Основные нарушения и схемы по минимизации налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, выявляемые в ходе выездных налоговых проверок // Журнал юридических исследований. 2018. Т. 3. № 2. С. 43–59.

здает большое количество уязвимых мест в системе его администрирования по сравнению с налогом на розничные продажи и подоходным налогом. Поэтому налоговые органы разработали компьютерную систему АСК-НДС для автоматизированного контроля за уплатой НДС, тем самым убирая субъективные человеческие факторы, замедляющие процесс контроля.

Нарушение налогового законодательства по уплате НДС является наиболее распространенным, поэтому в сфере контроля произошли положительные изменения в рамках компьютерного внедрения в мониторинг налогоплательщиков. Это позволяют реализовывать налоговый контроль, более полно и эффективно реагировать на расхождения с налоговым законодательством.

С 2015 г. налогоплательщики были обязаны предоставлять налоговые декларации в электронном виде. Далее было разработано новое программное обеспечение, которое было внедрено в осуществление проверки лиц, обязанных уплачивать налоги и сборы. Данный программный комплекс был назван АСК НДС-2. Внедрение новых компьютерных технологий позволило достичь роста поступления НДС в бюджет без повышения налоговой ставки.

Данная система отслеживает весь путь движения товаров, которые облагаются налогом на добавленную стоимость. Она выявляет ряд расхождений между предоставленной декларацией и фактическими фактами хозяйственной жизни.

Пример работы системы: выявляются разрывы в виде отсутствия информации о товаре в книге продаж продавца, если у покупателя он отражен. Система устанавливает, что НДС, принятый к вычету, является незаконным. Тем самым регулируя уплату косвенного налога, который входит в стоимость реализованной продукции, и точное исполнение налогового законодательства.

Согласно закону, предприятия, у которых сумма входного НДС больше суммы исходящего НДС, имеют право на возврат

разницы из бюджета. Примерами таких предприятий являются организации низшего уровня передела, а также экспортеры. Таким образом, предоставление фиктивных требований к возмещению налога на добавленную стоимость из бюджета может повлечь хищение бюджетных средств.

Оценка потерь доходов бюджета в результате неправомерного возмещения НДС ведется на сегодняшний день не в полной мере, поскольку большое количество фактов неуплаты данного налога или неполной его уплаты не выявлено.

Данные Сводного отчета ГИАЦ МВД России о состоянии преступности за 2018–2020 гг. показывают, что количество выявленных преступлений по исчислению и уплате в бюджет России налога на добавленную стоимость увеличилось в 2020 г. в сравнении с 2018 г. на 116 %. Это связано с повышением эффективности работы правоохранительных органов совместно с Федеральной налоговой службой Российской Федерации по выявлению, раскрытию, расследованию и профилактике данного вида преступлений. Стоит отметить, что наибольшее количество выявленных преступлений установили сотрудники органов внутренних дел России.

В результате проверочных мероприятий, проводимых налоговыми органами, в том числе совместно с органами внутренних дел, было доначисление налогов в федеральный бюджет России в 2020 г. 29,9 млн руб. Причем, по данным Следственного комитета СУ МВД России, общий ущерб от преступлений с налогом на добавленную стоимость оценивается в общей сложности более чем в 100 млрд руб. ежегодно. Данный факт говорит о том, что, с одной стороны, повысилась эффективность деятельности правоохранительных органов в выявлении преступлений в сфере налогов, однако, с другой стороны, увеличилось количество совершаемых преступлений с налогом на добавленную стоимость, тем самым увеличился ущерб, оказываемый бюджету страны в

части недополучения значительной величины доходов. Это подрывает финансовую безопасность страны как элемента экономической безопасности, ведет к замедлению экономического роста страны и снижению конкурентоспособности на мировой арене.

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте экономическую сущность налога на добавленную стоимость.
2. Перечислите субъектов, являющихся плательщиками НДС. При каких условиях налогоплательщики освобождаются от уплаты налога?
3. Какие операции относятся к объектам налогообложения? Приведите пример фактов хозяйственной деятельности, не облагающейся налогом.
4. Охарактеризуйте порядок определения налоговой базы по НДС.
5. Какие налоговые ставки установлены в отношении товаров (работ, услуг), облагаемых НДС?
6. Установите порядок применения налоговых вычетов по НДС.
7. Охарактеризуйте иные основные элементы налога.

Тест по теме: «Налог на добавленную стоимость»

1. Налогоплательщиками НДС являются:

- а) организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы;
- б) экономические субъекты, импортирующие товары, работы, услуги из-за рубежа;
- в) организации и индивидуальные предприниматели, деятельность которых связана с подготовкой и проведением чемпионата мира и Европы по футболу.

2. Освобождаются от уплаты НДС:

- а) юридические лица и индивидуальные предприниматели, реализующие подакцизные товары или подакцизное минеральное сырье;
- б) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную территорию Российской Федерации;
- в) организации и индивидуальные предприниматели, у которых выручка от реализации товаров (работ, услуг) за три последовательных календарных месяца без учета налога не превышает 2 млн руб.

3. Операция по передаче объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал другой организации:

- а) всегда облагается НДС;
- б) частично облагается НДС в связи с установлением в отношении данной операции налоговой льготы;
- в) не облагается НДС в связи с тем, что данная операция не признается объектом налогообложения.

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

- а) не облагаются НДС;

б) облагаются НДС с применением налоговых льгот в отношении отдельных категорий налогоплательщиков;

в) облагаются НДС только в случае реализации земельного участка коммерческими организациями.

5. Освобождается от НДС оказание услуг:

а) консультационного характера в сфере образования;

б) скорой медицинской помощи;

в) по перевозке пассажиров маршрутными такси.

6. Налоговым период по НДС признается:

а) месяц;

б) квартал;

в) месяц; квартал.

7. Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров, не превышающими 2 млн руб., представляют налоговую декларацию по НДС:

а) ежеквартально, не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом;

б) ежеквартально, не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом;

в) ежемесячно, не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим месяцем.

8. Расчетная ставка НДС по продовольственным товарам в соответствии с утвержденным Правительством Российской Федерации перечнем составляет:

а) 9,09 %;

б) 10 %;

в) 20 %; 120 %.

9. Не облагаются НДС по нулевой (0 %) ставке:

а) экспортируемые товары и услуги;

- б) работы, выполняемые в космосе;
- в) товары для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами;
- г) товары детского ассортимента.

10. При уплате НДС по импортным подакцизным товарам облагаемая база определяется как:

- а) таможенная стоимость;
- б) сумма таможенной стоимости и таможенной пошлины;
- в) сумма таможенной стоимости, таможенной пошлины и акциза.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1

Организация в 1-м квартале текущего года отгрузила продукцию на 250 000 руб. (без НДС). В этом же квартале получены и оприходованы товарно-материальные ценности на сумму 130 000 руб., в их стоимость входит сумма налога. Стоимость расходов, которые возникли в связи с приобретением ТМЦ, – 30 000 руб., в том числе НДС.

Определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

Задание 2

Организация «Прогноз» приобрела сырье для производственных нужд на сумму 120 000 руб., в том числе НДС 20 %. Добавленная стоимость (собственные издержки предприятия «Прогноз») составила 60 000 руб. Продукция реализована предприятию «Факт», которое использовало данную продукцию в качестве сырья для производства собственных товаров, облагаемых НДС по ставке 20 %. Добавленная стоимость предприятия «Факт» составила 180 000 руб.

Определить сумму НДС, подлежащую взносу в бюджет при реализации продукции конечным потребителям, исходя из следующих предположений:

- предприятие «А» не пользуется освобождением от уплаты НДС;
- предприятие «А» пользуется освобождением от уплаты НДС.

Задание 3

ООО «МегаТехно» занимается производством бытовой техники и розничной торговлей комплектующих.

По окончанию налогового периода предприятие получило следующие результаты:

- организация реализовала продукцию на сумму 200 000 руб. (без НДС);
- выручка от реализации покупных товаров – 400 000 руб. (в том числе НДС);
- расходы на приобретение покупных товаров – 150 000 руб. (в том числе НДС);
- доходы от долевого участия в других организациях – 130 000 руб.;
- реализован объект основных средств: первоначальная стоимость – 150 000 руб., амортизация – 40 000 руб., дополнительные расходы, связанные с реализацией, – 15 000 руб., договорная цена реализации – 145 000 руб.;
- переданы имущественные права организации на сумму 2 000 000 руб. ее правопреемнику;
- получена сумма штрафа от поставщиков товаров за нарушение договорных обязательств по налогооблагаемой операции в размере 15 000 руб.;
- произведен ремонт внутреннего помещения на сумму 1 000 000 руб.;
- поступила частичная оплата от покупателей в счет предстоящей отгрузки продукции на сумму 25 000 руб.;
- от сдачи помещений в аренду получена арендная плата в сумме 70 000 руб.;
- расходы, связанные со сдачей помещения в аренду, – 25 000 руб.

Определите сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период.

Задание 4

В 3-м квартале 2020 г. организация отгрузила продукцию на сумму 300 000 руб. (в том числе НДС) на условиях предварительной оплаты продукции в текущем налоговом периоде в размере

80 % стоимости реализации. В том же периоде поступила частичная оплата консультационных услуг в размере 270 000 руб. (в том числе НДС), которые были оказаны во 2 квартале 2020 г. Стоимость услуг – 450 000 руб. Поступила плата за реализованные основные средства в размере 120 000 руб. (в том числе НДС). Кроме того, организация в 3-м квартале получила выручку от сдачи имущества в аренду в размере 50 000 руб.

Стоимость оприходованных в 3-м квартале 2020 г. материалов составила 840 000 руб. (в том числе НДС), оплачено 70 % поступивших материалов. Половина оплаченных и оприходованных материалов была использована на нужды общежития, находящегося на балансе предприятия.

В 3-м квартале 2020 г. поступило сырье, оплата за которое в размере 354 000 руб. (в том числе НДС) была произведена в феврале текущего года. Были приобретены канцелярские товары для бухгалтерии предприятия на сумму 15 000 руб. (в том числе НДС). Поступили комплектующие, приобретенные у индивидуального предпринимателя, на сумму 18 000 руб. (предприниматель получил освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС). Внесена плата за открытие и ведение банковского счета в размере 3 000 руб. Организация заключила договор страхования имущества и оплатила страховой взнос в размере 8 700 руб.

Определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

ГЛАВА V. АКЦИЗЫ

§ 1. Экономическая сущность акцизов, их фискальная и регулирующая роль

Акцизы – одна из древнейших форм косвенного налогообложения и в отличие от НДС используется почти во всех налоговых системах государств. В каждом государстве своя группа подакцизных товаров и она может отличаться не только ставками, но и составом товарных групп.

Широкое применение акцизов определяется их фискальной выгодой. Все поступления с налога входят в структуру консолидированного бюджета нашего государства. Главное – это правильно организовать налоговое администрирование, тогда акцизы будут являться источником стабильных поступлений в бюджетную систему Российской Федерации.

Акцизы впервые были введены в России в 1992 г., с момента введения претерпели изменения не только облагаемые подакцизные товары, но и ставки существенно изменились. Налоговые ставки на облагаемые товары в отличие от сегодняшней ситуации все были адвалорными и это сдерживало реализацию качественных товаров, которые имели более высокую цену. Со временем изменились принципы установления акцизов, состав подакцизных товаров, а также кардинально изменились ставки и сегодня акциз – это налог, выступающий в форме надбавки к цене товаров и уплачиваемый покупателями.

Принципы установления акцизов и подакцизных товаров:

- акцизами не облагаются товары первой необходимости
- акцизы устанавливаются на высокорентабельную продукцию и товары в целях изъятия в доход бюджета полученной сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции и создания примерно одинаковых экономических условий хозяйственной деятельности для всех предприятий (алкогольная продукция, табачные изделия, нефтепродукты)

– акцизы устанавливаются на социально вредные товары, наносящие вред здоровью человека, так государство стремится ограничить их потребление (алкогольная и табачная продукция)

В первую очередь акцизы несут в себе фискальную функцию налогообложения, так как происходит обложение высокодоходных производств товаров, но, учитывая состав подакцизных товаров, также можно отметить, что регулирующая функция и в первую очередь ограничение потребления встает на первое место при вводе акцизных ставок и ежегодного их увеличения. Регулирующая функция налогов проявляется и при взимании акцизов при ввозе некоторых товаров на территорию нашего государства, это помогает сдерживать конкуренцию и отечественному производителю реализовывать свой продукт на рынке. Следует отметить, что акциз затрагивает регулирование не только экономической, но и социальной сферы государства. Это выражается в установлении акциза на товары, которые являются вредными и опасными для здоровья граждан, поэтому государство таким образом регулирует количество их потребления.

Акциз является косвенным налогом, который уплачивается с реализации товаров, которые предусмотрены НК РФ.

Следует отметить, что несмотря на то, что акциз, как и НДС, является косвенным налогом, он имеет ряд особенностей и отличий, а именно:

– объектом обложения акцизами является оборот по реализации ограниченного перечня товаров, в то время как НДС облагается не только стоимость товаров, но и работ и услуг;

– акцизами облагаются только товары и только один раз (произведены и реализованы с производства), НДС – цепочный налог и им облагаются товары при дальнейшей их реализации.

§ 2. Плательщики акцизов, объекты обложения

Порядок исчисления и уплаты акцизов установлен с 1 января 2001 г. (гл. 22 НК РФ). *Плательщиками* являются организации

и индивидуальные предприниматели, которые производят и реализуют товары, подлежащие акцизному налогообложению, и уплачивают сумму акциза в бюджет Российской Федерации.

Плательщики акцизов перечислены ниже (рис. 5.2.1).

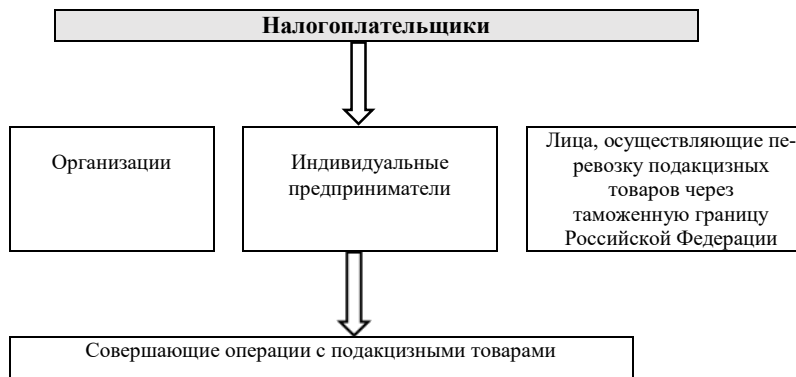


Рис. 5.2.1. Плательщики акцизов

В настоящее время подакцизными признаются следующие товары:

- спирт этиловый из всех видов сырья;
- спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9 %;
- алкогольная продукция, в том числе спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяк, вино, пиво и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 % (кроме кваса, кисломолочной продукции и иной, утвержденной по перечню Правительства Российской Федерации от 28 июня 2012 г. № 656);
- табачная продукция;
- автомобили легковые;
- мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с);
- бензин автомобильный;

- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин.

Состав подакцизных товаров закреплён в НК РФ, но могут происходить изменения и дополнения не только по ставкам, но и по составу товара. Все подакцизные товары можно условно разделить на две категории:

- 1) подлежащие обязательной маркировке;
- 2) не подлежащие обязательной маркировке.

К первой группе (согласно п. 2 ст. 12 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171 «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции») относят табачную продукцию, расфасованную для розничной продажи, и алкогольную продукцию в емкостях от 50 мл до 100 л, за исключением пива, сидора, медовухи.

Маркируются данные товары федеральными специальными марками, которые приобретаются производителями в государственных органах, уполномоченных Правительством Российской Федерации. Все остальные товары, не отнесенные к первой группе, относятся ко второй.

Вместе с тем налоговое российское законодательство выводит из состава подакцизных товаров некоторые виды спиртосодержащей продукции, не входящие в группу подакцизных:

- лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства – при условии, что они прошли государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесены в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения;
- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, которые

разработаны для применения в животноводстве и разлиты в емкости не более 100 мл;

- парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти и разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей спирта до 80 % включительно, с объемной долей спирта до 90 % включительно при наличии пульверизатора;

- отходы, образующиеся при производстве спирта этилового, из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий и подлежащие дальнейшей переработке и использованию для технических целей.

К алкогольной продукции относятся питьевой спирт, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 %, за исключением виноматериалов. Прямогонным бензином считаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением автомобильного бензина и продукции нефтехимии.

Включение прямогонного бензина в перечень подакцизных товаров должно было способствовать решению проблемы его использования в целях нелегального производства подакцизных нефтепродуктов. Поскольку технология производства автомобильного бензина позволяет получать его не только путем переработки нефтепродуктов на нефтеперерабатывающем заводе, но и путем смешения прямогонного бензина с необходимыми химическими присадками, объемы полученного бензина выводились из-под налогообложения, так как прямогонный бензин не облагался акцизами. Включение прямогонного бензина в перечень подакцизных товаров означает, что налогоплательщики

обязаны представлять в налоговый орган декларации по акцизам с указанием полученных объемов в натуральном выражении.

Объекты налогообложения

Акцизами облагается реализация (передача) на территории Российской Федерации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров (рис. 5.2.2).

Объекты собственного производства	Непосредственно продажа произведенных подакцизных товаров
	Передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе
	Передача права собственности на произведенные подакцизные товары на безвозмездной основе, а также при натуральной оплате труда
	Передача произведенных подакцизных товаров в структуре организации
	Передача произведенных подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества
Объекты несобственного производства (искл. нефтепродукты)	Продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов подакцизных товаров, от которых произошёл отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную собственность
	Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию таможенного союза
	Операции с денатурированным этиловым спиртом или прямым бензином при наличии соответствующего свидетельства (ст. 182 НК РФ)

Рис. 5.2.2. Объекты налогообложения акцизами

Налоговое законодательство на основании ст. 183 НК РФ предусматривает освобождение от обложения акцизами операции (рис. 5.2.3).



Рис. 5.2.3. Операции, освобождаемые от налогообложения

Реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, освобождается от акциза только при соблюдении определенных условий (рис. 5.2.4).

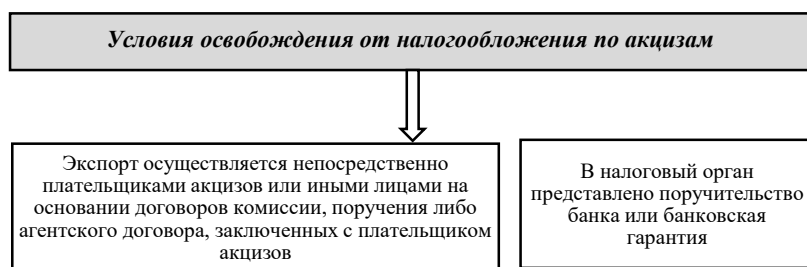


Рис. 5.2.4. Условия для операций, освобождаемых от налогообложения

Банк, в котором имеет расчетный счет налогоплательщик, может предоставить налоговое поручительство за своего клиента и этим берет на себя обязательство уплатить сумму налога и пени, если в определенный срок налогоплательщик не предоставит необходимый пакет документов в налоговый орган.

Налоговое поручительство должно быть представлено не позднее установленного срока уплаты акцизов.

§ 3. Виды налоговых ставок на подакцизные товары, их состав и характеристика

Согласно п. 3 ст. 182 НК РФ под «производством также понимается не только фактическое создание подакцизного алкоголя, а также и розлив, что является составляющей одного процесса по производству налогооблагаемого товара в соответствии с требованиями государственных стандартов и иных документов, регулирующих данную сферу вопросов»¹.

Налоговая база определяется отдельно на каждый вид подакцизного товара и имеет свою специфику.

Особенностью определения суммы налога на алкогольную продукцию является особый порядок расчета налоговой базы и применения налоговых ставок. Интересны сам фактический вид подакцизной продукции и содержание в ней определенного объема безводного этилового спирта, что требует определенного пересчета, то есть фактический объем алкоголя переводят в литры и стопроцентное содержание спирта и полученную налоговую базу перемножают на налоговую ставку определенного вида алкогольной продукции за литр безводного этилового спирта в издании, предусмотренную НК РФ. Например, налоговая база по реализованной алкогольной продукции в количестве 500 бутылок, разлитой в тару 0,5 литра с долей этилового спирта 40 %, будет определяться как $500 \times 0,5 \times \frac{40 \%}{100 \%} = 100$.

В то же время стоимость продукции при определении налоговой базы не имеет значения.

Налоговая база имеет по подакцизным товарам как физическое выражение, так и стоимостное выражение и определяется в

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

зависимости от установленных ставок. Различают виды *налоговых ставок* (рис. 5.3.1).

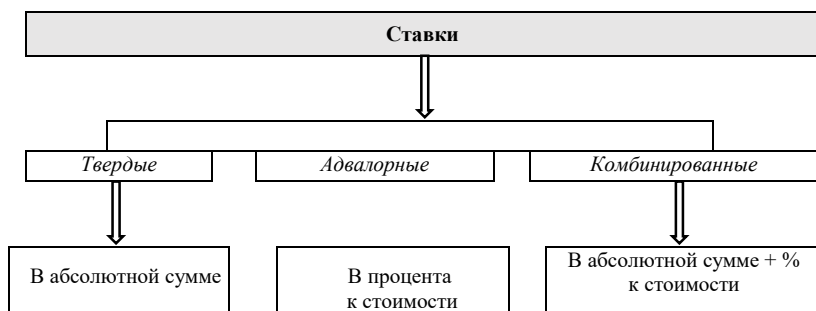


Рис. 5.3.1. Виды налоговых ставок на подакцизные товары

В настоящее время применяются в основном твердые ставки, единственная авдвалорная ставка используется при реализации природного газа, а при производстве и реализации сигарет и папирос применяется комбинированная ставка (рис. 5.3.2).

Твердые ставки	Авдвалорные ставки	Комбинированные ставки
Налоговая база		
Объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении	Стоимость реализованных подакцизных товаров, исчисленная по ценам, определяемым в соответствии со ст. 40 НК РФ без учета акцизов и НДС	Объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении + стоимость реализованных подакцизных товаров, исчисленная по ценам, определяемым ст. 40 НК РФ без учета акцизов и НДС
Налоговая база при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации		
Объем ввозимых товаров в натуральном выражении	Таможенная стоимость + таможенная госпошлина	Объем ввозимых товаров в натуральном выражении + таможенная стоимость + таможенная госпошлина

Рис. 5.3.2. Налоговая база по подакцизным товарам

В течение всего времени действия акцизного налогообложения ставки изменялись, что является следствием, в первую очередь, инфляции. И, конечно, увеличение ставки является своего

рода одним из регуляторов государства объемов потребления алкоголя населением. Алкогольная продукция всегда имеет повышенный спрос, и корректная ставка должна регулировать этот спрос, если ставка будет слишком высокая, то на рынке появится еще в большем количестве конкурентоспособная нелегальная продукция, которая будет, как уже говорилось ранее, нести большой вред здоровью населения, а также общему благополучию страны, но в то же время и не была низкой, дабы не привести к чрезмерному употреблению алкоголя.

Ставки акциза на алкогольную продукцию за 2017–2019 гг. не изменялись, что нельзя сказать о 2020 г. и последующих годах. Согласно финансово-экономическому обоснованию такой динамики, его принятие обеспечит получение дополнительных доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в сумме около 22 млрд руб. в год.

Ставки по подакцизным товарам ежегодно меняются, причем в сторону увеличения, ставка на автомобильный бензин класса 5 в 2022 г. будет составлять 13 793 руб. за тонну, в свою очередь ставки на транспортные средства будут зависеть от мощности двигателя: чем выше мощность, тем ставка выше.

Так, на автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 300 л. с., но не свыше 500 включительно ставка составит 1 475 руб. за 1 л. с., а если мощность двигателя свыше 500, ставка будет уже 1 523 рубля за 1 л. с.

Такая же ситуация и со ставками на пиво и алкогольную продукцию, они зависят от крепости напитка: чем выше содержание спирта в продукции, тем ставка выше. Так, на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 9 % в 2022 г. ставка составила 471 руб., а свыше 9 % – уже 589 руб. за литр безводного этилового спирта в изделии.

Некоторая категория ставок не будет изменяться в зависимости от крепости напитка, например, таких как вина, стоимостью 33 руб. за 1 литр изделия.

На табачную продукцию ставка зависит от вида изделия и на табак трубочный будет 3 959 руб. за 1 кг., а на сигареты и папиросы будет применяться комбинированная ставка – 2 454 руб. за 1000 штук + 16 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 3 333 руб. за 1000 штук.

Производитель подакцизных товаров начисляет акциз:

- при оптовой реализации – в день отгрузки (передачи) подакцизного товара покупателю (получателю) (п. 2 ст. 195 НК РФ, письмо Минфина от 14 января 2010 г. № 03-07-06/03);
- розничной реализации – в день передачи товаров подразделению, которое занимается розничной торговлей (п. 2 ст. 195 НК РФ).

Для производителей спиртосодержащей продукции установлен срок до 15-го числа месяца, в котором они должны перечислить аванс по акцизу при закупке этилового спирта с последующим производством.

Для определения аванса необходимо рассчитать сумму акциза. Делается это на основании показателей готовой продукции, которую производят из этилового спирта.

Производители сигарет (папирос) обязаны не позднее 10 дней до начала налогового периода, в котором будут реализовываться производимые изделия, сообщить в налоговый орган по месту своей регистрации в форме уведомления, установленного Министерством финансов Российской Федерации, о максимальной розничной цене по каждой марке товара.

Что касается порядка определения налоговой базы подакцизной продукции, он еще особенный и в том, что ведется в установленной Налоговым кодексом форме в разрезе налоговых ставок на определенную продукцию, что является следствием необходимости ведения раздельного учета. Плательщик данного налога имеет право самостоятельно определять раздельность учета и отражать его в учетной политике организации для целей налогообложения.

Если такого учета не осуществляется, то ко всем операциям применяется единая налоговая база, а именно максимальная из ставок налога, которые могут применяться налогоплательщиками.

§ 4. Порядок исчисления и уплаты акцизов

Налоговым периодом по акцизам признается календарный месяц.

Сумма акциза по каждому виду подакцизных товаров исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки. Таким образом, сумма акциза рассчитывается по следующим формулам.

1. По товарам, на которые установлены твердые ставки:

$$C = O \times A,$$

где C – сумма акциза;

O – объем реализованной продукции и натуральном выражении;

A – ставка акциза.

2. По товарам, на которые установлены адвалорные ставки:

$$C = \frac{C_{\text{тх}}A}{100 \%},$$

где $C_{\text{т}}$ – стоимость реализованной продукции;

A – ставка акциза (в процентах от стоимости).

3. По товарам, на которые установлены комбинированные ставки:

$$C = O_{\text{с}} \times A_{\text{с}} + \frac{O_{\text{а}} \times A_{\text{а}}}{100 \%},$$

где C – сумма акциза;

$O_{\text{с}}$ – объем реализованной продукции в натуральном выражении;

$A_{\text{с}}$ – твердая ставка акциза (в рублях и копейках) за единицу измерения товара;

$O_{\text{а}}$ – стоимость реализованной продукции;

$A_{\text{а}}$ – адвалорная ставка (в процентах от стоимости).

Расчет по комбинированной ставке самый сложный и здесь необходимо учитывать ограничения по действующей ставке на момент расчета и в бюджет уже уплачивать сумму с наибольшим

значением. При расчете акциза по комбинированной ставке по табачным изделиям учитывается минимальная и максимальная розничная цена на изделия.

Общий размер акциза определяется по итогам налогового периода как величина, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных по каждому виду подакцизных товаров. Если налогоплательщик не ведет раздельный учет операций по реализации подакцизных товаров, облагаемых по разным ставкам, то сумма акциза определяется по максимальной ставке по отношению к единой налоговой базе, определенной по всем облагаемым акцизами операциям.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода как начисленные суммы акциза по облагаемым операциям, уменьшенные на налоговые вычеты, т.е. сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, рассчитывается с учетом налоговых вычетов согласно следующим формулам:

1. По подакцизным товарам, на которые установлены твердые ставки:

$$C = O \times A - HB,$$

где HB – налоговые вычеты.

2. По подакцизным товарам, на которые установлены комбинированные ставки:

$$C = O_c \times A_c + \frac{O_a \times A_a}{100 \% - HB}.$$

Вычетам подлежат суммы акциза:

– предъявленные продавцом и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, либо при ввозе подакцизных товаров;

- уплаченные собственниками давальческого сырья при его приобретении либо при его производстве;
- уплаченные налогоплательщиком в случае возврата покупателем подакцизных товаров или отказа от них;
- исчисленную налогоплательщиком с сумм авансовых и иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров.

Чтобы получить вычет акциза при возврате товаров, налогоплательщик должен приложить к декларации по акцизам, в которой он заявлен, документы, подтверждающие:

- возврат подакцизных товаров с указанием их количества и стоимости (акты, накладные и т. п.);
- возврат (зачет) покупателю денег, которые он уплатил при покупке подакцизных товаров, которые потом вернул;
- уплату акциза с реализации подакцизных товаров, которые вернул покупатель.

Если сумма исчисленного налога за налоговый период меньше, чем сумма налоговых вычетов, то сумма акциза не уплачивается.

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу.

В зависимости от осуществляемой операции датой реализации подакцизных товаров признается (табл. 5.4.1).

Таблица 5.4.1

**Определение даты реализации
(передачи) или получения подакцизных товаров**

Операции, осуществляемые с подакцизными товарами	Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров
Реализация всех видов подакцизных товаров	День отгрузки
Передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов)	Дата подписания акта приема-передачи подакцизных товаров
Получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство не спиртосодержащей продукции	Дата получения (оприходования) денатурированного этилового спирта

Не менее важными являются сроки уплаты акцизов (табл. 5.4.2) и срок предоставления декларации (табл. 5.4.3). Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров. Исключение делается по прямогонному бензину, по нему акциз уплачивается по месту нахождения налогоплательщика.

Таблица 5.4.2

Сроки уплаты акциза зависят от вида подакцизных товаров

Вид подакцизных товаров	Срок уплаты налога
Все подакцизные товары, кроме указанных ниже	Равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
По прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту при наличии у (лица) организации свидетельства на право совершения таких операций	Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
По подакцизным товарам, ввозимым на таможенную территорию Российской Федерации	Сроки уплаты устанавливаются с учетом положений таможенного законодательства таможенного союза и законодательства Российской Федерации

Таблица 5.4.3

Сроки представления налоговых деклараций

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

Проблемы налогообложения акцизных товаров

Производство алкогольной продукции имеет две стороны: положительную и отрицательную. Начнем с того, что производство такой продукции имеет положительное влияние на экономику страны, производство растет, безработица сокращается, так как появляются новые рабочие места, а с другой стороны, такое производство порождает лишь проблемы в налогообложении страны.

Во-первых, первая проблема связана непосредственно с несоблюдением законодательства, так как проблема уплаты акциза на алкогольную и спиртосодержащую продукцию зависит от самих налогоплательщиков и их добросовестности. Нарушения связаны не только с неуплатой налогов, но и с использованием схем уклонений, которые используются активно на протяжении всего времени существования акцизов.

Вторая проблема связана непосредственно с производственной деятельностью. Производители увеличивают объемы произведенной продукции, при этом преднамеренно занижают легальную налоговую базу, тем самым порождая сокрытие произведенных объемов алкогольной продукции.

Третья проблема связана с определением ставки акциза на вино, которое производят страны зарубежья, а именно с процессом определения качества и налоговой ставки. Из-за того, что

вина принимаются за натурально произведенные, они облагаются по пониженной ставке, но не всегда соответствуют данному качеству.

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте экономическую сущность принципов установления акцизов и подакцизных товаров.

2. Перечислите виды подакцизной продукции. Какие товары не подлежат налогообложению акцизом?

3. Какие налоговые ставки применяются на подакцизные товары? Как исходя из налоговой ставки рассчитывается налоговая база?

4. Опишите порядок исчисления и уплаты акцизов.

Тест по теме: «Акцизы»

1. Акциз – это:

- а) косвенный налог, включаемый в стоимость подакцизных товаров и оплачиваемый покупателями подакцизных товаров;
- б) косвенный налог, представляющий собой форму изъятия в бюджет, определенной в соответствии с налоговыми ставками части прибавочной стоимости товаров (работ, услуг);
- в) прямой налог, включаемый в стоимость подакцизных товаров и оплачиваемый производителями подакцизных товаров.

2. Плательщиками акциза являются:

- а) организации, совершающие операции с подакцизными товарами;
- б) физические лица, совершающие операции с подакцизными товарами;
- в) индивидуальные предприниматели, использующие в своей деятельности подакцизные товары;
- г) налоговые органы, осуществляющие контроль за исчислением и уплатой акциза.

3. Не признаются подакцизными товары:

- а) автомобили легковые;
- б) природный газ;
- в) отходы, образующиеся при производстве спирта этилового.

4. В каких случаях товары освобождаются от обложения акцизом:

- а) реализуются подакцизные товары, помещенные под таможенный режим экспорта;
- б) произведенные подакцизные товары передаются в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

в) подакцизные товары передаются одним структурным подразделением организации другому структурному подразделению той же организации, не являющемуся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров.

5. По товарам, ввозимым на таможенную территорию Российской Федерации, объектом налогообложения акцизами является:

а) таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины;

б) таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины, таможенных сборов и налога на добавленную стоимость;

в) таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость

6. Датой реализации подакцизных товаров в целях налогообложения является:

а) день отгрузки (передачи) подакцизных товаров;

б) день оплаты подакцизных товаров или отгрузки в соответствии с учетной политикой организации;

в) момент их передачи и перехода права собственности после оплаты.

7. Налоговым периодом по акцизам признается:

а) календарный месяц;

б) квартал;

в) календарный год.

8. По подакцизным товарам (за исключением нефтепродуктов) акциз уплачивается по месту:

а) производства;

б) реализации;

в) регистрации налогоплательщика;

г) фактического нахождения налогоплательщика.

9. При реализации товаров, по которым установлены твердые ставки, налоговая база по акцизам определяется как:

- а) объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении;
- б) стоимость реализованных товаров с учетом НДС;
- в) стоимость реализованных подакцизных товаров без учета НДС, акцизов и налога с продаж.

10. Все налогоплательщики за исключением налогоплательщиков, имеющих свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с денатурированным этиловым спиртом, представляют налоговые декларации:

- а) не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
- б) не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным;
- в) сроки уплаты устанавливаются с учетом положений таможенного законодательства таможенного союза и законодательства Российской Федерации.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1

Табачная компания «Прима» занимается производством и реализацией сигарет, папирос и табака. В данном налоговом периоде произвела 2000 кг табака, 10 000 пачек сигарет с фильтром, стоимостью 140 руб. за пачку, по 20 сигарет в пачке, а также 20 000 пачек сигарет без фильтра, стоимостью 120 руб. за пачку, по 20 папирос в пачке и все их реализовала в этом налоговом периоде оптовому покупателю.

Определите сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет.

Задание 2

Организация произвела и реализовала партию сигарет:

- сигареты с фильтром длиной более 85 мм – 4 800 шт. – 720 000 руб., без учета косвенных налогов;
- сигареты с фильтром, за исключением более 85 мм, 1, 2, 3 кл. – 6 000 шт. – 880 000 руб., без учета косвенных налогов;
- сигареты 1, 2, 3 кл. – 8 000 шт. – 940 000 руб., без учета косвенных налогов.

Покупная стоимость данной партии – 1 500 000 руб., без учета косвенных налогов.

Определите сумму НДС и акцизов, подлежащую взносу в бюджет, и сроки их уплаты.

Задание 3

Организация произвела и реализовала партию товара:

- вино шампанское с защищенным географическим указанием – 200 бутылок по 1 л. – 160 000 руб., без учета косвенных налогов;
- сухие вина с защищенным географическим указанием – 400 бутылок по 0,7 л – 140 000 руб., без учета косвенных налогов;

– сигареты 80 мм – 10 000 шт. – 37 500 руб., без учета косвенных налогов. Розничная цена пачки сигарет – 80 руб. за пачку.

Затраты, подтвержденные счетами-фактурами, связанные с производством и реализацией указанных товаров, составили 200 000 руб.

Определите сумму НДС и акцизов, подлежащую уплате в бюджет, и порядок их уплаты.

ГЛАВА VI. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

§ 1. Экономическое содержание налога на доходы физических лиц

Подходный налог, уплачиваемый физическими лицами, использовался в нашей стране еще до формирования налоговой системы. Ранее в нашем государстве этот налог назывался подходным, история его введения датируется от 1880 г., когда зажиточный слой населения Российской империи обязан был уплачивать налог с прогрессивной процентной ставкой с доходов по ценным бумагам (векселя, акции железных дорог, промышленных предприятий) в имперскую казну.

В советский период несмотря на то, что при определении налогового обязательства использовался прогрессивный метод и ставки зависели от суммы получаемого дохода, подходный налог не имел какого-то фискального значения для бюджета, так как формирование бюджета происходило не за счет налоговых поступлений и регулирующую функцию он тоже в себе не выражал, потому что уровень доходов населения в среднем был приблизительно одинаков. В такой форме налог просуществовал до 2002 г. и кардинально был изменен с введением гл. 23 НК РФ, на основании которой сегодня происходит нормативно-правовое регулирование обложения доходов физических лиц.

В истории современной России подходный налог был введен Законом Российской Федерации от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подходном налоге с физических лиц».

Далее ставки НДФЛ подвергались корректировке в соответствии с уровнем текущей инфляции.

Подходный налог позже был заменен на налог на доходы физических лиц с плоской шкалой налогообложения, что было обусловлено введением Части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

«На сегодня налог на доходы физических лиц (НДФЛ) занимает центральное место в системе налогов, взимаемых с физических лиц. Это прямой, федеральный налог с дифференцированными пропорциональными ставками в зависимости от вида дохода».

«НДФЛ является “личным” налогом, т. е. объектом обложения является не усредненный доход, а доход, полученный налогоплательщиком в конкретном налоговом периоде. Налогообложение доходов физических лиц в большинстве развитых стран осуществляется с использованием прогрессивных налоговых ставок, что в наибольшей степени способствует реализации принципа равенства и справедливости налогообложения»¹. Вопрос введения прогрессивной шкалы налогообложения неоднократно и ежегодно вносится на рассмотрение в Государственную Думу, но в силу разных причин прогрессивная шкала пока не применяется за исключением ставки 15 %, которая введена с 2021 г.

§ 2. Налогоплательщики НДФЛ.

Объекты налогообложения

Налогоплательщиков НДФЛ можно разделить на две группы (рис. 6.2.1).



Рис. 6.2.1. Виды налогоплательщиков

Резидентами признаются физические лица, находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в течение

¹ Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение.

12 следующих месяцев подряд. Признание налоговым резидентом определяет режим налогообложения.

«Таким образом, резиденты платят налог независимо от того, где они получили доход – в России или за ее пределами. Нерезиденты же должны платить налог только в том случае, если они получили доход от источников, расположенных в России»¹.

Объектом налогообложения признается совокупный доход (в том числе дивиденды, проценты, страховые выплаты, пособия, пенсии, стипендии и иная материальная выгода, полученная налогоплательщиком в результате осуществления деятельности) за налоговый период. НК РФ предусмотрен перечень доходов, освобожденный от НДФЛ:

- государственные выплаты пособия (по законодательству), кроме пособий по временной нетрудоспособности;
- пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии (по законодательству);
- все виды компенсаций (по законодательству), связанные с бесплатным предоставлением жилых помещений, коммунальных услуг, оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, увольнением работников (кроме компенсации за неиспользованный отпуск);
- получаемые алименты; вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;
- гранты, предоставленные организациями по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации;
- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой малоимущим и в связи с чрезвычайными обстоятельствами;
- суммы компенсации стоимости путевок (за исключением туристических), выплачиваемые за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль, работникам, членам их семей (для детей до 16 лет).

¹ Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение.

Развернутый перечень доходов, при получении которых у лица не возникает обязанности по уплате НДФЛ, представлен в ст. 217 НК РФ. Необходимо обратить внимание на тот факт, что положения данной статьи содержат в себе исчерпывающий список доходов, освобождаемых от налогообложения. Другими словами, если в ст. 217 НК РФ отсутствует вид дохода физического лица, то сумма данного дохода будет облагаться налогом на доходы физических лиц.

В правоприменительной практике существует ряд моментов, которые затрагивают вопрос недостаточной правовой определенности относительно методики определения доходов, не подлежащих налогообложению при расчете рассматриваемого вида налога.

Стоит сказать о том, что в соответствии с абзацем 7 п. 1 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению компенсационные выплаты, установленные законодательством Российской Федерации, связанные с увольнением работников и не превышающие в целом трехкратный размер среднего месячного заработка (шестикратный – для Крайнего Севера). Согласно ст. 178 ТК РФ трудовым или коллективным договором могут быть предусмотрены случаи выплаты выходных пособий.

В связи с наличием данных норм в правоприменительной практике существует вопрос о том, что распространяется освобождение от уплаты НДФЛ на выплаты, связанные с увольнением работников, но предусмотренные законодательством не напрямую, а через положения трудового (коллективного) договора.

§ 3. Виды налоговых ставок

НК РФ по налогу на доходы физических лиц предусмотрено пять *налоговых ставок*.

Ставка налога зависит как от вида дохода, полученного налогоплательщиком, так и от категории налогоплательщика.

Ставки НДФЛ в зависимости от вида доходов физических лиц представлены ниже (табл. 6.3.1).

Таблица 6.3.1

Ставки НДФЛ

35 %	Стоимость полученных выигрышей или призов – в части превышения 4 000 руб. Доход от экономии на процентах за пользование заемными средствами – в случае превышения 2/3 ставки рефинансирования Банка России. Процентные доходы по вкладам в банках в части превышения установленных размеров. Доходы в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков)
30 %	Доходы нерезидентов, полученные на территории Российской Федерации
15 %	Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученных дивидендов от российских организаций физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами Российской Федерации. С 1 января 2021 г доходы более 5 млн руб.
9 %	Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученных дивидендов до 2015 г. Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г. Доходы, полученные учредителями доверительного управления ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.
13 %	Все остальные виды доходов физических лиц

§ 4. Порядок определения налоговой базы

Налоговая база, согласно законодательству о налогах и сборах, представляет собой определенную характеристику (стоимостная, физическая, иная) налогообложения. Налоговая база по налогу на доходы физических лиц – это, соответственно, сто-

имостная характеристика, выраженная в сумме доходов, которые получил налогоплательщик в течение календарного года либо в денежной, либо в натуральной форме (в случае передачи налогоплательщику товаров или других предметов вместо денежных средств), либо в виде права, возникшего у физического лица, а также любая материальная выгода.

Существует определенная методика по расчету налоговой базы для последующего составления декларации по налогу на доходы физических лиц.

Необходимо иметь в виду, что для определенных видов доходов существуют регламентируемые НК РФ особенности, в частности: для договоров страхования, для негосударственного пенсионного обеспечения и страхования, по доходам от участия в долевом строительстве, по операциям с ценными бумагами, в виде процентов по вкладам в банках Российской Федерации.

Следует отметить, что налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены разные налоговые ставки.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 %, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены налоговые ставки в 30 %, 35 % и 9 %, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты к таким доходам не применяются.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся:

- оплата (полная или частичная) за налогоплательщика организациями или индивидуальным предпринимателем товаров (работ, услуг) или имущественных прав (например, коммуналь-

ных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика). Однако удержать налог организация сможет только тогда, когда будет выплачивать работнику заработную плату;

- полученные налогоплательщиком товары (работы, услуги) на безвозмездной основе или частичной оплатой;
- оплата труда в натуральной форме.

«Датой получения дохода в виде заработной платы считается последний день месяца, за который она начислена. Размер этого дохода равен начисленной сумме. Однако поскольку заработная плата выдается не деньгами, а товарами, стоимость продукции в целях налогообложения должна быть рассчитана в рублях по рыночным ценам»¹.

Определение налоговой базы по доходу в виде получения налогоплательщиком материальной выгоды производится в особом порядке, предусмотренном ст. 212 НК РФ.

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, являются:

1. Выгода от экономии на процентах за пользование заемными средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей (за пользование заемными средствами только в том случае, если проценты по таким кредитам меньше 2/3 той ставки рефинансирования Центральным банком Российской Федерации, которая действовала в момент подписания договора займа. В том случае, когда заем получен в валюте, материальная выгода образовывается, если процент, под который выдан кредит, меньше 9 %).

2. Выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у взаимозависимых лиц.

3. «Выгода, полученная от приобретения ценных бумаг. Если физическое лицо приобрело такие бумаги по ценам ниже

¹ Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение.

рыночных, то оно тоже получило доход в виде материальной выгоды»¹.

Особый порядок предусмотрен для налогообложения нерезидентов (это могут быть как граждане Российской Федерации, так и иностранные граждане), налог с их доходов должен удерживаться налоговым агентом в размере 30 %, но если в период работы иностранные граждане приобретают статус налоговых резидентов, то налоговый агент обязан пересчитать сумму налога по ставке 13 % и вернуть излишне удержанную сумму работнику.

Следует отметить, что налогоплательщик, получающий доход не от налогового агента, заполняет налоговую декларацию для расчета и уплаты НДФЛ. Правовая регламентация общих требований к заполнению формы налоговой декларации по НДФЛ была предусмотрена Приказом ФНС России от 28 августа 2020 г. № ЕД-7-11/615. Данный документ действовал до 1 января 2022 г., затем в силу вступил Приказ ФНС России от 15 октября 2021 г. № ЕД-7-11/903. Данные изменения связаны с тем, что с 1 января 2021 г. Федеральным законом от 23 ноября 2020 г. № 372-ФЗ введена в действие ставка НДФЛ, равная 15 %. Она применяется в случае, если за налоговый период суммарный доход налогоплательщика превышает 5 000 000 руб.

Несмотря на изменения в нормативном регулировании данного вопроса, общие положения относительно правил заполнения 3-НДФЛ остались неизменными (рис. 6.4.1).

Наиболее удобной является электронная форма заполнения и подачи декларации, поскольку при таком способе происходит автоматическое заполнение персональных данных налогоплательщика. Также минимизируется возможность допущения ошибок при заполнении, поскольку в автоматизированном режиме

¹ Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение.

при вводе сведений в налоговую декларацию происходит проверка корректности занесенных данных.

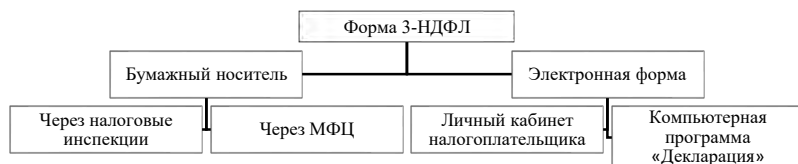


Рис. 6.4.1. Форма заполнения и подачи декларации по НДФЛ

В случае заполнения 3-НДФЛ посредством использования компьютерных технологий при последующем распечатывании на страницах рассматриваемой декларации выводится двухмерный штрих-код. Все показатели, характеризующие стоимость, заносятся в декларацию в рублях и копейках (исключение – доход, полученный от зарубежных источников). Сумма исчисленного НДФЛ предусматривает округление копеек до рублей: если рассматриваемый налог меньше, чем 50 копеек, то они отбрасываются, в противном случае идет округление до полного рубля. Заполнение в рублях и копейках разрешено только относительно сумм излишне уплаченного налога.

В случае, если у налогоплательщика имеются вычеты или доходы в валюте, отличной от российского рубля, то происходит их обязательный пересчет по курсу, который действовал в момент фактического совершения операций, связанных с получением доходов или производством расходов (курс берется в соответствии с информацией Банка России).

Все текстовые поля формы 3-НДФЛ заполняются с левого края к правому. На каждой странице сверху указываются ИНН, фамилия и инициалы лица, имеющего обязанность по уплате НДФЛ. Если лицо является индивидуальным предпринимателем и на титульном листе указало свои персональные данные, то рассматриваемый вид налогоплательщиков может не указывать

ИНН. Также внизу каждой страницы плательщик НДФЛ представляет свою подпись (личную или представителя) и дату, тем самым подтверждая правильность внесенных сведений.

§ 5. Льготы по подоходному налогу

В российском законодательстве предусмотрены льготы для физических лиц при получении ими доходов, облагаемых по ставке 13 %, налогооблагаемая база по таким доходам может быть уменьшена на сумму налоговых вычетов. НК РФ предусматривает пять таких вычетов (табл. 6.5.1).

Социальные вычеты физическому лицу (гражданину) предоставляет налоговый орган. Чтобы их получить, физическое лицо должно сдать в налоговую инспекцию декларацию о доходах, полученных за год, и приложить к ней документы, которые подтверждают его право на вычеты. Имущественные налоговые вычеты в части покупки (строительства) жилья могут предоставляться либо налоговым органом, либо работодателем – по выбору налогоплательщика. Стандартные налоговые вычеты работнику предоставляет работодатель, а индивидуальному предпринимателю – налоговый орган. Одному физическому лицу в итоге могут предоставляться сразу пять вычетов в случае, если у него есть соответствующие основания. Право на налоговые вычеты имеют только физические лица – резиденты Российской Федерации.

Социальные и имущественные вычеты не предоставляются физическому лицу – индивидуальному предпринимателю.

Профессиональные налоговые вычеты физическому лицу (индивидуальному предпринимателю) предоставляет налоговый орган.

Таблица 6.5.1

Виды и размеры налоговых вычетов

НК РФ	Виды налоговых вычетов	Размер налогового вычета	Орган (организация), предоставляющий налоговый вычет
Ст. 218 НК РФ		Стандартные	
		3000 руб., 500 руб., 1400 руб., 3000 руб., 6000 руб., 12000 руб.	В отношении доходов индивидуальных предпринимателей – налоговый орган. В отношении доходов работников – работодатель
Ст. 219 НК РФ		Социальные	
	На благотворительность	В размере фактических затрат, но не более 25 % заявленных доходов в год	Налоговый орган (по заявлению налогоплательщика) или работодатель
	На обучение	В размере фактических затрат, но не более 120 000 руб. в год – на свое обучение и 50 000 руб. – на обучение своих детей	
	На лечение	В размере фактических затрат, но не более 120 000 руб. в год – на лечение свое и своих родственников	
	На пенсионные взносы в пользу супруга (супруги), родителей, детей	В размере фактических затрат, но не более 120 000 руб. в год	

	На дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии	В размере фактических затрат, но не более 120 000 руб. в год	
Ст. 220 НК РФ	Имущественные		
	При продаже имущества	Зависит от срока, в течение которого имущество находилось в собственности физического лица	Налоговый орган (при подаче декларации)
	При покупке имущества, строения, жилья	В размере фактических затрат, но не более 3 000 000 руб.	Налоговый орган (при подаче декларации) или работодатель
Ст. 221 НК РФ	Профессиональные		
		В размере фактических документально подтвержденных затрат	Налоговый орган (при подаче декларации)
Ст. 220.1 НК РФ	Инвестиционные – налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке		
		В размере фактических документально подтвержденных затрат	Налоговый орган (при подаче декларации)

Стандартные налоговые вычеты предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков.

Ежемесячный вычет в размере 3 000 руб. за каждый месяц налогового периода имеют право:

- граждане, которые стали инвалидами из-за аварии на производственном объединении «Маяк» или на Чернобыльской АЭС;
- инвалиды Великой Отечественной войны и военные, получившие инвалидность при исполнении своих служебных обязанностей;
- граждане, получившие заболевание из-за катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- лица, участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях штатных радиационных ситуаций и др.

Ежемесячный вычет 500 руб. за каждый месяц налогового периода имеют право:

- Герои Советского Союза, Герои России, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- участники Великой Отечественной войны;
- люди, находившиеся в Ленинграде в период его блокады;
- бывшие узники концлагерей;
- инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп;
- перенесшие заболевания, связанные с радиацией;
- доноры костного мозга;
- лица, принимавшие участие в ликвидации последствий аварии на производственном объединении «Маяк»;
- выехавшие из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС.

Налоговый вычет на детей предоставляется ежемесячно до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, не превысит 350 000 руб.:

- в размере 1 400 руб. на первого и второго ребенка;
- в размере 3 000 руб. на третьего и каждого последующего могут воспользоваться работники, у которых на попечении есть

дети до 18 лет. Если же ребенок студент, курсант, аспирант, ординатор и при этом учится на дневном отделении, то вычет предоставляется до тех пор, пока ребенку не исполнится 24 года;

– на каждого ребенка – инвалида до 18 лет, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы – 12 000 руб., родителям и усыновителям – 6 000 руб., опекунам и попечителям.

Налоговый вычет предоставляются обоим родителям. Если родитель является одиноким, ему предоставляется ежемесячно двойной налоговый вычет. Под одиноким родителем в данном случае понимается один из родителей, не состоящий в браке.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику работодателем, который является источником выплаты дохода, на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты (п. 3 ст. 218 НК РФ).

Если в течение года стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, то по окончании года на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговый орган пересчитывает налог с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов (п. 4 ст. 218).

Социальные налоговые вычеты предоставляются по следующим видам расходов:

1) *на благотворительность* предоставляются в том случае, если в течение года у физического лица (гражданина) были произведены расходы: на благотворительность, на обучение, на лечение и приобретение медикаментов, на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни; на накопительную часть трудовой пенсии;

- 2) *на обучение;*
- 3) *на лечение;*
- 4) *на дополнительные страховые взносы;*
- 5) *на дополнительные пенсионные взносы, на накопительную часть трудовой пенсии;*
- 6) *на физкультурно-оздоровительные услуги (с 2022 г.).*

Социальный налоговый вычет расходов на благотворительность предоставляется в том случае, если гражданин перечислял благотворительные взносы:

- организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из бюджета;
- физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям;
- религиозным организациям.

Расходы на благотворительность в виде уплаченных взносов вычитаются из налогооблагаемой базы, но не более чем 25 % полученного дохода.

Для получения такого налогового вычета необходимо выполнить ряд действий (рис. 70).

Алгоритм получения налогового вычета по НДФЛ:

- подать в налоговый орган декларацию в установленной форме в установленный срок;
- документы, подтверждающие участие в благотворительной деятельности;
- платежные документы по расходам на благотворительность;
- справку о доходах по форме № 2-НДФЛ, где отражены полученный доход и сумма уплаченного налога.

Расходы на обучение (подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ). Вычет предоставляется физическому лицу (гражданину) как на собственное обучение, так и на обучение детей, опекунов, братьев или сестер.

Перечень лиц, которым предоставляется налоговый вычет на обучение:

- на собственное обучение любой формы обучения;
- на обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения;
- на обучение своего опекаемого подопечного по очной форме обучения;
- на обучение брата или сестры в возрасте до 24 лет по очной форме обучения.

Налогооблагаемый доход уменьшается на сумму, истраченную на обучение. Однако она не должна превышать 120 000 руб. на собственное обучение либо обучение брата или сестры и 50 000 руб. в год на обучение детей. Если обучение ребенка оплачивали оба родителя, то вычет не должен быть больше, чем 50 000 руб. в совокупности на обоих родителей. Право на такой налоговый вычет распространено также на опекунов и попечителей, если они оплачивают учебу своих подопечных в возрасте до 24 лет на дневных формах обучения в образовательных учреждениях.

Чтобы получить вычет, к налоговой декларации прилагается пакет документов.

Пакет документов необходимых для оформления вычета на обучение:

- заявление;
- договор с образовательным учреждением;
- платежки, в которых указано, сколько оплачено за обучение;
- справку о доходах по форме № 2-НДФЛ, полученную на работе;
- копию свидетельства о рождении ребенка (если обучался именно он).

Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения. Такой социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии, а также при предоставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих фактические расходы на обучение.

Расходы на лечение (подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ). Вычет предоставляется налогоплательщику, оплатившему за счет собственных средств расходы из установленного НК РФ перечня (рис. 6.5.1).

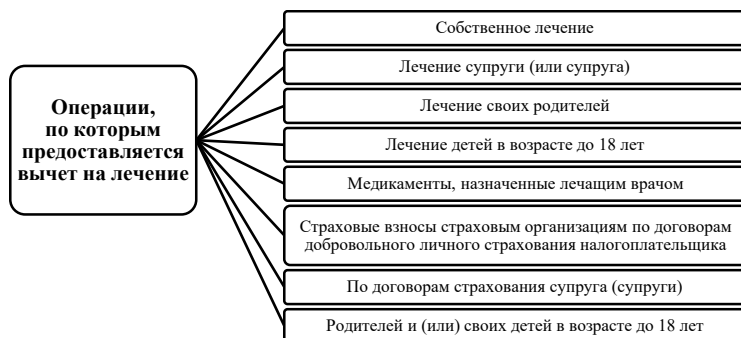


Рис. 6.5.1. Операции, по которым предоставляется вычет на лечение

Перечень медикаментов, расходы на покупку которых можно включить в социальный налоговый вычет, утверждается Правительством Российской Федерации.

Общий размер вычета на оплату лечения и медикаментов не может превышать 120 000 руб. в совокупности с другими его расходами, связанными с обучением, уплатой взносов на накопительную часть трудовой пенсии, добровольное пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение. По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях России сумма налогового вычета принимается в размере фактически

произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается Правительством Российской Федерации.

Для того, чтобы получить вычет, физическое лицо (гражданин) должен обратиться в налоговую инспекцию с заявлением и пакетом оформленных документов (рис. 6.5.2).

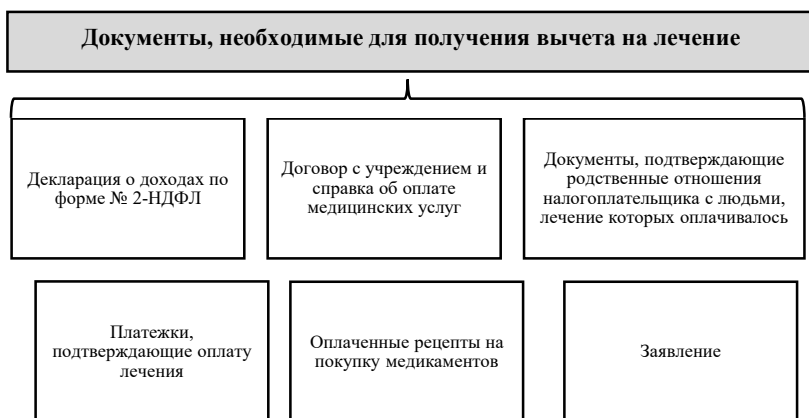


Рис. 6.5.2. Пакет документов, необходимых для получения вычета на лечение

Социальный вычет на лечение предоставляется гражданину, если лечение проводится в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности.

Расходы на пенсионные взносы по негосударственному пенсионному обеспечению (подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ). Вычет предоставляется физическому лицу в сумме уплаченных им пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному с негосударственным пенсионным фондом (страховой организацией) в свою пользу и (или) в пользу супруга (супруги), родителей, детей-инвалидов, в размере фактических произведенных затрат, но не более 120 000 руб. в год.

Расходы на формирование дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии (подп. 5 п. 1 ст. 219 НК РФ). Вычет предоставляется физическому лицу

в сумме уплаченных им дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» в размере фактических затрат, но не более 120 000 руб. в год.

Расходы на физкультурно-оздоровительные услуги. Вычет предоставляется налогоплательщику как за свои расходы, так и оплаченные услуги за несовершеннолетних детей аналогично другим социальным расходам на основании предоставления документов, подтверждающих данные расходы. Важное условие, что на момент произведенных расходов они были включены в перечень услуг, на которые можно получить социальный вычет, и организаторы, предоставляющие данные услуги, также были в соответствующем списке организаций и ИП, предоставляющих услуги в области спорта.

Социальные налоговые вычеты на лечение, обучение, дополнительные пенсионные взносы, дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии, кроме расходов на дорогостоящее лечение и расходов на обучение детей, предоставляются налогоплательщику в размере не более 120 000 руб. в год. При наличии у налогоплательщика в течение года расходов на обучение, медицинское лечение, расходов по договору негосударственного пенсионного страхования, по договору добровольного пенсионного страхования по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии налогоплательщик самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета (п. 2 ст. 219 НК РФ).

Имущественные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику:

1. При получении дохода от продажи имущества (дома, квартиры, земельного участка и другого имущества или доли в них), принадлежащего ему на праве собственности.

Если реализованное имущество находилось в собственности менее 5 лет (также предусмотрены случаи 3 года), то вычет предоставляется в размере 1 000 000 руб., если более этого срока, то база обложения по таким доходам будет равна 0. При продаже иного имущества (например, гаража), которое находилось в собственности менее трех лет, вычет предоставляется в размере 250 000 руб., если более трех лет, то база обложения равна 0.

2. При приобретении имущества (новое строительство или приобретение жилого дома или квартиры, комнаты или доли в них) вычет может быть предоставлен в размере фактически произведенных расходов, но не более 2 000 000 руб., при приобретении жилья через кредитование максимальная сумма вычета может составить 3 000 000 руб.

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение жилого дома (квартиры) или доли (долей) в нем (ней) включаются следующие виды расходов на жилой дом и квартиру.

Фактические расходы (жилой дом):

- расходы на разработку проектно-сметной документации;
- расходы на приобретение строительно-отделочных материалов;
- расходы на приобретение жилого дома, в том числе неоконченного строительства;
- расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, неоконченного строительством) и отделке;
- расходы по подключению электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

Фактические расходы (квартира):

- расходы на приобретение квартиры или прав на квартиру в строящемся доме;

- расходы на приобретение отделочных материалов;
- расходы, связанные с отделкой квартиры.

Федеральный закон от 29 ноября 2021 г. № 382 внес определенные изменения, которые позволяют семьям с двумя и более детей предоставить имущественный вычет в полном объеме при продаже жилой недвижимости независимо от срока владения при соответствии определенным требованиям (например, одно из них – кадастровая стоимость имущества не превышает 50 млн руб.).

Чтобы получить имущественный налоговый вычет, гражданин должен подать в налоговую инспекцию декларацию и приложить к ней соответствующий пакет документов:

- налоговая декларация;
- письменное заявление;
- договора, платежные документы (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты за закупки материалов у физических лиц и т. д.).

Вычет при приобретении жилья может переходить на следующие налоговые периоды, до полного погашения суммы вычета (подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Повторное предоставление физическому лицу имущественного налогового вычета не допускается.

Право на *профессиональные налоговые вычеты* имеют следующие лица:

1. Индивидуальные предприниматели – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода. В вычет включаются не все расходы, а только те, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль за соответствующий налоговый период.

Предприниматель может включить сумму уплаченных страховых взносов в состав профессиональных налоговых вычетов и уменьшить тем самым свой доход.

Если налогоплательщик не может документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

2. Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

3. Налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства; вознаграждения авторов открытий, изобретений и промышленных образцов – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

При определении налоговой базы «налогоплательщик может выбрать, как определять расходы, полученные в налоговом периоде. Расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами»¹, установленными согласно ст. 221 НК РФ в пределах установленного лимита (табл. 6.5.1).

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

Таблица 6.5.1

Норматив затрат в зависимости от вида деятельности

Вид деятельности	Норматив затрат, проценты к сумме начисленного дохода
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20 %
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30 %
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства и т. д.	40 %
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30 %
Создание музыкальных произведений (музыкально-сценических произведений, симфонических, хоро-вых, камерных произведений и т. д.)	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	30 %

Право на получение профессиональных налоговых вычетов налогоплательщики реализуют путем подачи письменного заявления налоговому агенту. При отсутствии налогового агента такие налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по окончании налогового периода (п. 3 ст. 221 НК РФ).

§ 6. Общие положения об исчислении и уплате налога на доходы физических лиц

Налоговым периодом признается календарный год.

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Сумма налога определяется как:

$$\text{сумма налога} = \text{Нб} \times \text{Нст},$$

где Нб – налоговая база,

Нст – налоговая ставка.

В соответствии со ст. 223 НК РФ дата фактического получения дохода определяется:

- датой выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении доходов в денежной форме;
- дата передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме;
- дата уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг – при получении доходов в виде материальной выгоды

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом) (п. 2 ст. 223 НК РФ).

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых физические лица получают доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в соответствующий бюджет сумму налога.

Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Указанные российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации в России являются налоговыми агентами.

Налог нужно удерживать со всех доходов, выплачиваемых физическим лицам (исключение: освобожденный от НДФЛ НК РФ доход (рис. 6.6.1)).



Рис. 6.6.1. Примеры доходов физических лиц, не облагаемых НДФЛ

Налоговые агенты обязаны удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога проводится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику. Удерживаемая сумма не должна превышать 50 % суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика. Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период,

в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода. В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода – для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога – для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе. Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Особенности исчисления и уплаты налога в отношении отдельных видов доходов

Индивидуальные предприниматели и частные нотариусы сами рассчитывают и уплачивают налог со своих доходов (ст. 227 НК РФ).

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, самостоятельно исчисляют и уплачивают налог, если:

- они заключили договор с иным физическим лицом (гражданско-правовой договор, договор найма или аренды);
- совершили продажу, принадлежащего им имущества;
- получили доход от налоговых агентов при условии, что те не удержали налог;

— получали доход от источников, расположенных за пределами Российской Федерации (касается только резидентов) (п. 1 ст. 232 НК РФ).

Для освобождения от уплаты налога, проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговые органы официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства (п. 2 ст. 232 НК РФ).

Указанные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет и исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой, сами рассчитывают и уплачивают налог со своих доходов.

В доход перечисленных категорий налогоплательщиков включаются все поступления от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг), а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Доходы и расходы отражаются в книге кассовым методом, т. е. после того, как они фактически получены или оплачены.

Рассчитывая налоговую базу, индивидуальный предприниматель может уменьшить свой доход, облагаемый налогом по

ставке 13 %, на стандартные и профессиональные налоговые вычеты. Величину своего налогооблагаемого дохода индивидуальные предприниматели рассчитывают только после того, как закончится календарный год.

В налоговой декларации указываются все полученные в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате.

Налогоплательщики, получающие свой доход от выигрышей в казино и в залах игровых автоматов, должны были заполнять декларацию по форме 3-НДФЛ и подавать в налоговый орган по месту жительства. С 2021 г. изменен порядок, и налоговую базу, и сумму налога определяют налоговые органы на основании информации (в кассовом чеке при выплате выигрыша указываются персональные данные налогоплательщика), предоставленной заведениями игорного бизнеса, и уведомляют налогоплательщика о необходимости уплаты налога.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключается экономическое содержание налога на доходы физических лиц?
2. Какие доходы подлежат, а какие не подлежат налогообложению НДФЛ?
3. Перечислите ставки НДФЛ, применяющиеся в отношении доходов, полученных физическими лицами.
4. Опишите порядок определения налоговой базы по НДФЛ.
5. Какие налоговые вычеты предусмотрены для отдельных категорий физических лиц?

Тест по теме: «Налог на доходы физических лиц»

1. Налог на доходы физических лиц – это:

- а) основной вид прямых налогов, исчисляемый в процентах от совокупного дохода физических лиц за вычетом документально подтвержденных расходов;
- б) основной вид косвенных налогов, единый для всех физических лиц, получаемых доходы и осуществляющих расходы;
- в) местный налог, уплачиваемый физическими лицами, являющимися собственниками недвижимого имущества.

2. Налоговыми резидентами Российской Федерации являются физические лица:

- а) находящиеся в Российской Федерации и получающие доход в общей сложности не менее 183 дней в календарном году;
- б) фактически находящиеся в Российской Федерации в общей сложности не менее 183 дней в календарном году;
- в) получающие доход из источников в Российской Федерации в общей сложности не менее 183 дней в календарном году.

3. Объектом налогообложения по НДФЛ является:

- а) доход физических лиц, полученный от источников в Российской Федерации или за ее пределами;
- б) доходы индивидуальных предпринимателей, полученные от оказания основных видов деятельности;
- в) имущество физических лиц, находящееся в Российской Федерации или за пределами страны.

4. Что из перечисленного не облагается НДФЛ:

- а) алименты;
- б) стипендии студентов, аспирантов, ординаторов;
- в) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования;
- г) доходы от сдачи имущества в аренду;
- д) заработная плата физических лиц.

5. По какой ставке происходит налогообложение доходов налогоплательщика, которые были получены в форме материальной выгоды в виде экономии на процентах по заемным средствам?

- а) 13 %;
- б) 30 %;
- в) 9 %;
- г) 35 %.

6. Вычеты из совокупного дохода сумм расходов на содержание детей, студентов и учащихся на дневной форме обучения осуществляются независимо от чего?

- а) имеют ли они самостоятельные источники доходов;
- б) имеют ли они самостоятельные источники доходов, если проживают совместно с родителями;
- в) имеют ли они самостоятельные источники доходов, а также проживают они или нет совместно с родителями.

7. Герой Российской Федерации имеет право на получение ежемесячного стандартного налогового вычета в размере:

- а) 3 000 руб.;
- б) 500 руб.;
- в) 12 000 руб.

8. При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются доходы, полученные:

- а) только в денежной форме;
- б) денежной, натуральной формах;
- в) денежной, натуральной формах и в виде материальной выгоды.

9. Вправе ли претендовать на вычет в двойном размере мать ребенка, если его работающий отец, лишенный родительских прав, откажется от получения вычета в ее пользу:

а) не вправе, так как родитель, лишенный родительских прав, не имеет права на вычет, а значит, и передать его он не может;

б) вправе как единственный родитель независимо от решения отца передать вычет;

в) вправе, но при условии, что она подтвердит факт участия отца в обеспечении ребенка.

10. В каком размере следует предоставлять вычет каждому из родителей ребенка-инвалида?

а) 6 000 руб.;

б) 12 000 руб.;

в) 13 400 руб. (12 000 руб. + 1 400 руб.).

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1

Гражданке Петровой Д.Л., имеющей дочь в возрасте 10 лет, ежемесячно по основному месту работы начисляется заработная плата в размере 38 000 руб.; стандартные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц предоставляются по заявлению на основном месте работы.

В марте получен доход от продажи приватизированной квартиры в размере 3 100 000 руб. (квартира находилась в собственности два года, у источника налог не удержан); по основному месту работы начислена материальная помощь в размере 2 000 руб.; получен выигрыш в лотерею «Русское лото» 62 800 руб.

Рассчитать сумму НДФЛ, подлежащую начислению и уплате за март месяц.

Задание 2

Ишметову М.Ф., являющемуся работником предприятия, был выдан займ в размере 150 000 руб., сроком на 6 месяцев по 2 % годовых. В данный период ставка рефинансирования была 5,5 % по курсу ЦБ РФ.

Необходимо рассчитать сумму материальной выгоды и налог с нее при условии возврата займа в полном объеме в конце срока. Ответ обоснуйте.

Задание 3

Калинин Д.М. является работником предприятия и у него есть двое детей в возрасте до 18 лет, а также он принимал участие в боевых действиях в Республике Афганистан. Калинин Д.М. начислена заработная плата в следующих размерах, в руб.: январь – 2 000, февраль – 47 000, март – 29 000, апрель – 22 000, май – 56 000, июнь – 32 000, июль – 42 000, август – 37 000, сентябрь – 44 000, октябрь – 44 000, ноябрь – 82 000, декабрь – 37 000.

Рассчитать сумму НДФЛ и сумму, подлежащую выдаче работнику на руки.

Задание 4

Требуется рассчитать ежемесячную сумму налога на доходы физических лиц, которую должен удержать налоговый агент за три месяца текущего налогового периода, предоставляя налогоплательщикам положенные вычеты:

Должность	Ф. И. О.	Наличие детей	Оклад
Директор	Петров Н.И.	Двое детей возрастом 17 и 7 лет, Герой Советского Союза	160 000 руб.
Главный бухгалтер	Долгов Н.П.	Дочь 21 год (обучается в колледже), отец написал заявление об отказе от налогового вычета	90 000 руб.
Юрист	Земнов В.П.	Холост, инвалид 1 группы	75 000 руб.
Главный специалист цеха	Иванова И.И.	Двое детей (20 и 14 лет)	68 000 руб.
Рабочий бригады	Сидоров А.М.	Двое детей (16 и 25 лет)	45 000 руб.
Рабочий бригады	Павлов В.Ю.	Ребенок 17 лет, принимал участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС	45 000 руб.
Рабочий бригады	Николаев Д.А.	Двое детей (10 и 7 лет) (имеет инвалидность)	40 000 руб.
Рабочий бригады	Филлипова А.П.	Двое детей: 23 года (имеет инвалидность) и 21 год (обучается в университете)	40 000 руб.
Рабочий бригады	Колдратьева Ю.П.	Перенес лучевую болезнь	35 000 руб.
Рабочий бригады	Громов И.П.	Двое детей (14 и 18 лет), участник Великой Отечественной войны	35 000 руб.
Рабочий бригады	Дмитриев Л.В.	Холост, детей нет, инвалид 3 группы	30 000 руб.

Задание 5

Физическое лицо получило доход за год в размере 1 400 000 руб. Размер стандартных вычетов за год составил 11 600 руб. В течение года указанный налогоплательщик пожертвовал благотворительному фонду 400 000 руб.

Произвести расчет суммы НДФЛ, подлежащей возмещению из бюджета, при условии предоставления в налоговые органы декларации и документов, подтверждающих право на получение социального налогового вычета.

ГЛАВА VII. ПЛАТЕЖИ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

§ 1. Страховые взносы, их экономическое содержание

Конституционные права граждан включают в себя социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, для воспитания детей и в иных случаях, которые устанавливаются законом. Данные права закреплены в Конституции Российской Федерации в ст. 39. Также Конституция закрепляет право на охрану здоровья и медицинскую помощь (ст. 41) и на защиту от безработицы (ст. 37 п. 3).

Реализацию данных прав осуществляют государственные внебюджетные фонды – это фонды денежных средств, образующиеся вне федерального бюджета и бюджета субъектов Российской Федерации, задача которых реализовать конституционные права граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, охрану здоровья и медицинскую помощь. Источником пополнения являются обязательные отчисления, которые перечисляют в них как физические, так и юридические лица.

Внебюджетные фонды выполняют две основные функции:

- *распределительная* функция заключается в перераспределении доходов и направлении их на нужды общества;
- *контрольная* функция осуществляет информирование граждан об изменениях в социальных сферах.

Деятельность Пенсионного фонда Российской Федерации (далее – ПФР) регламентируется Положением о Пенсионном Фонде Российской Федерации, утвержденным постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 г., находится в подчинении Правительства Российской Федерации. Средства ПФР расходуются в первую очередь на выплату пенсий, выплату детских пособий, оказание денежной помощи пенсионерам и нетрудоспособным.

Деятельность фонда социального страхования определяет Конституция Российской Федерации и Положение о Фонде, которое утверждено Правительством Российской Федерации от 12 февраля 1994 г. Денежные средства в фонд социального страхования поступают за счет выплат страховых взносов от работодателей, доходов от инвестиций, ассигнований из государственного бюджета на покрытия льготных расходов, а также за счет штрафов. Расходную часть могут составлять: пособия по временной нетрудоспособности, то есть это больничные и декреты, оплата дополнительных выходных дней, используемые для ухода за ребенком-инвалидом, средства на оплату санаторно-курортного лечения, путевок в детские лагеря, содержание детских спортивных школ.

Деятельность фонда обязательного медицинского страхования регламентирует Закон Российской Федерации от 29 ноября 2011 г. «О медицинском страховании граждан Российской Федерации». Данный фонд предназначен для денежного обеспечения всех проблем, которые касаются медицинского обслуживания населения. Любой гражданин имеет право обратиться за медицинским обслуживанием. Источниками пополнения ФОМС являются различные налоговые отчисления и различные выплаты штрафных санкций. Расходная часть выражается в обеспечении обязательных страховых мероприятий и обеспечении медикаментами определенных категорий российских граждан.

Государственные внебюджетные фонды представлены ниже (рис. 7.1.1).

<i>Государственные внебюджетные фонды</i>		
Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Федеральный фонд и территориальные фонды обязательного медицинского страхования

Рис. 7.1.1. Государственные внебюджетные фонды

Налоговый кодекс также регламентирует порядок исчисления и уплаты страховых взносов, а именно гл. 34 «Страховые взносы». В НК РФ страховые взносы выведены в отдельный обязательный платеж. В ст. 8 НК РФ под страховыми взносами понимаются обязательные платежи:

- обязательное пенсионное страхование;
- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- обязательное медицинское страхование, взимаемое с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

§ 2. Плательщики страховых взносов.

Объекты обложения

Плательщики страховых взносов закреплены в ст. 419 НК РФ. В первую группу включаются организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, которые нанимают работников для своей деятельности и производят выплаты и иные вознаграждения нанятым работникам. Во вторую группу включаются физические лица, зарегистрированные в качестве ИП, адвокаты, нотариусы, арбитражный управляющий, оценщик, занимающийся практикой, патентный поверенный, медиатор и иные лица, получающие собственные доходы и не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Объект обложения закреплен в ст. 420 НК РФ. Для налогоплательщиков первой группы объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц:

- в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг;

- по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений;

- по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам.

Суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами, регламентируются ст.ст. 420, 422 НК РФ.

- государственные пособия;
- компенсационные выплаты;
- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками;
- стоимость форменной одежды и обмундирования;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам.

Страховые взносы не начисляются:

- при выдаче призов покупателям;
- доплате к пенсии бывшим сотрудникам;
- выплате стипендий в рамках ученических договоров (в том числе штатным сотрудникам).

Для плательщиков второй группы, которые не производят выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, объектом обложения будет доход, полученный от предпринимательской или иной деятельности.

Если плательщик страховых взносов (например, индивидуальный предприниматель, нанявший на работу работников) относится одновременно к обоим категориям, то он будет уплачивать страховые взносы отдельно по каждой категории.

Работодатели и первой группы обязаны перечислять в ФСС и взносы на страхование от несчастных случаев за своих работников.

§ 3. Виды тарифов страховых взносов. База обложения

Существует четыре вида тарифов страховых платежей: общие, пониженные, дополнительные и фиксированные. Базовые тарифы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды представлены ниже (табл. 7.3.1):

- на обязательное пенсионное страхование (далее – ОПС) – 22 % в рамках предельной величины базы и 10 % при ее превышении;
- обязательное социальное страхование (далее – ОСС) – 2,9 % в рамках предельной величины базы и 0 % при ее превышении (взносы на случай болезни и материнства);
- обязательное медицинское страхование (далее – ОМС) – 5,1 %;
- травматизм – от 0,2 % до 8,5 %.

Таблица 7.3.1

Базовые тарифы страховых взносов в государственные фонды

Внебюджетный фонд	Для доходов в пределах лимитов	Для доходов свыше лимита
ПФР	22 %	10 %
ФСС	2,9 % 1,8 % – по доходам иностранных граждан (искл. высококвалифицированные специалисты)	0 %
ФОМС	5,1 %	–

База обложения страховыми взносами определяется нарастающим итогом с начала налогового периода и состоит из всех выплат, начисленных работнику как в денежной, так и в натуральной форме. Все страховые взносы на ОПС, ОМС, ВНиМ и травматизм определяются на последнее число месяца отдельно по каждому работнику и каждому виду взносов. Для плательщиков, производящих выплаты, устанавливаются *предельная величина* базы для исчисления страховых взносов на

обязательное пенсионное страхование и *предельная величина* базы для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование (табл. 7.3.2).

Таблица 7.3.2

Предельная величина базы обложения

Период	Обязательное пенсионное страхование (ОПС)	Обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности в связи с материнством (ОСС)
2022 г.	1 565 000 руб.	1 032 000 руб.
2021 г.	1 465 000 руб.	966 000 руб.
2020 г.	1 292 000 руб.	912 000 руб.

Тарифы по страховым взносам на травматизм определяются классом профессионального риска (их предусмотрено 32) на основании Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ по видам деятельности.

Расчетным периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

§ 4. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды

Страховые взносы рассчитываются и уплачиваются плательщиками самостоятельно. Плательщики, относящиеся к первой категории, обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений (за исключением указанных в подп. 3 п. 3 ст. 422 НК РФ), сумм страховых взносов, относящихся к ним, в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты. В течение расчетного периода по итогам каждого календарного месяца плательщики производят исчисление и уплату страховых взносов исходя из базы для исчисления страховых взносов с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца и тарифов страховых взносов за вычетом сумм страховых взносов, исчисленных

с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно.

База для начисления страховых взносов в части, касающейся авторских договоров, уменьшается на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением таких доходов, а в случае, если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в определенных размерах (в процентах суммы начисленного дохода).

Предусмотрен определенный порядок уплаты страховых взносов в бюджет, он зависит от категории плательщиков.

Первая категория плательщиков: суммы страховых взносов исчисляются плательщиками отдельно в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное медицинское страхование. Сумма страховых взносов, исчисленная для уплаты за календарный месяц, подлежит уплате в срок не позднее 15-го числа следующего календарного месяца.

Вторая категория плательщиков: суммы страховых взносов за расчетный период уплачиваются не позднее 31 декабря текущего календарного года, например, в размере 34 445 руб. на ОПС и 8 766 руб. на ОМС в фиксированном размере на 2022 г. Страховые взносы на ОПС в размере 1 %, исчисленные с суммы дохода плательщика, превышающей 300 000 руб. за расчетный период, уплачиваются плательщиком не позднее 1 июля года, следующего за истекшим расчетным периодом, но не более 275 560 руб. Суммы дохода определяются сложением всех видов предпринимательской деятельности.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключается экономическое содержание страховых взносов?
2. Кто является налогоплательщиком страховых взносов?
3. Перечислите ставки страховых взносов, применяющиеся в отношении налогоплательщиков.
4. Опишите порядок определения налоговой базы по страховым взносам.
5. Какие налоговые льготы предусмотрены по страховым взносам?

Тест по теме: «Платежи во внебюджетные фонды»

1. Суммы страховых взносов, поступившие за застрахованное лицо в Пенсионный фонд Российской Федерации, учитываются:

- а) на его индивидуальном лицевом счете;
- б) на счете Пенсионного фонда Российской Федерации;
- в) на его счете в Центральном банке Российской Федерации.

2. Объект обложения страховыми взносами:

- а) заработная плата физических лиц;
- б) выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц;
- в) все выплаты, иные вознаграждения в пользу физических лиц, кроме заработной платы;
- г) все выплаты, иные вознаграждения в пользу физических лиц, включая социальные пособия.

3. Размер будущей пенсии зависит:

- а) от полученных премий за годы работы гражданина;
- б) общей суммы заработной платы, полученной в последний год;
- в) суммарного количества взносов за годы работы;
- г) суммы на индивидуальном лицевом счете.

4. Сумма взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации:

- а) вычитается из заработной платы работника;
- б) вычитается из премий работника;
- в) не вычитается только из премий работника;
- г) не вычитается из заработной платы работника.

5. Плательщиками страховых взносов признаются следующие лица, являющиеся страхователями в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

а) организации, индивидуальные предприниматели, физические лица (являющиеся работниками);

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

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

г) организации, индивидуальные предприниматели.

6. Расчетным периодом признается:

а) календарный год;

б) стаж работника;

в) первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года;

г) только девять месяцев календарного года.

7. Тариф страховых взносов на обязательное медицинское страхование:

а) 5 %;

б) 3,9 %;

в) 5,1 %;

г) 6 %.

8. Предельная величина базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование устанавливается с учетом определенного на соответствующий год размера средней заработной платы в Российской Федерации, увеличенного в двенадцать раз, и следующих применяемых к нему повышающих коэффициентов на соответствующий календарный год. В 2019 г. – это:

а) 1,9;

б) 2,0;

в) 2,1;

г) 2,2.

9. Тариф страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования:

- а) 1,9 %;
- б) 2 %;
- в) 2,5 %;
- г) 2,9 %.

10. Суммы страховых взносов за расчетный период уплачиваются плательщиками:

- а) не позднее 31 декабря текущего календарного года;
- б) не позднее 1 числа следующего года за годом принятия гражданина на работу;
- в) не позднее 1 января за годом принятия гражданина на работу;
- г) не позднее 15 декабря текущего календарного года.

ГЛАВА VIII. ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

§ 1. Экономическая сущность платежей за пользование природными ресурсами

Природопользование непрерывно связано с деятельностью человека на протяжении всего периода его существования. Это объясняется тем, что в своей жизни люди прямо или косвенно эксплуатируют объекты природных ресурсов для обеспечения своей жизнедеятельности.

В древнейшие времена люди использовали в своей деятельности природные ресурсы тремя основными способами: собирательство, рыбная ловля, охота. Далее в ходе развития общества человек перешел от присваивающего хозяйственного уклада к производящему (неолитическая революция), спектр добываемых и используемых в деятельности человека природных ресурсов неизменно увеличивался.

На современном этапе развития существует множество определений природных ресурсов, но наиболее полным из них является определение природных ресурсов, как совокупности природных благ, используемых в экономико-производственных процессах.

Основной классификацией природных ресурсов является классификация по возможности их возобновления: возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы.

К возобновляемым природным ресурсам относятся природные ресурсы, которые имеют способность к восстановлению под действием природных процессов (объектов биологических ресурсов): редуцентов (организмы, разлагающие органическое вещество), консументов (потребители органического вещества), продуцентов (организмы, производящие органическое вещество). С возобновляемыми природными ресурсами осуществ-

ляют свою деятельность такие отрасли хозяйственной деятельности, как: сельское хозяйство, охота, фармацевтическая промышленность, рыбный промысел, лесное хозяйство. Стоит отметить, что сельское и лесное хозяйство самостоятельно в своей деятельности воспроизводит природные ресурсы, тогда как охота, фармацевтическая промышленность и рыбный промысел используют в своей деятельности природные ресурсы, восстанавливаемые самой природой.

К невозобновляемым природным ресурсам относятся ресурсы, которые не имеют способности к их восстановлению после полного их исчерпания, в течение времени возможна разведка новых месторождений (залежей) данного вида природных ресурсов¹. Примером истощимых ресурсов на территории Российской Федерации могут являться: алмазы, асбест, олово, молибден, так как последние 10 лет разведка новых месторождений данных видов природных ресурсов не компенсирует их добычу. Также к истощимым ресурсам могут быть отнесены такие виды полезных ископаемых как нефть, газ и уголь несмотря на то, что запасы данных сырьевых ресурсов на территории нашей страны составляют соответственно: для угля – 10 трлн т, для нефти – 250 трлн т, для газа – 250 млрд т.

Процесс использования путем внесения изменений в количество и качество природных ресурсов называется природопользованием.

Выделяют два вида определения природопользования:

- в зависимости от рациональности использования (разумное, неразумное);
- в зависимости от пользователей природных ресурсов (общее, специальное).

¹ Кадышева О. В. Невозобновляемые природные ресурсы: теория рынка // Финансы: теория и практика. 2008. № 1.

Общее природопользование характеризуется тем, что граждане могут использовать природные ресурсы в силу их естественных прав, для удовлетворения личных потребностей. Юридическое оформление общего природопользования не предусмотрено, за исключением случаев получения лицензии на вылов установленного законом объема рыбы в отдельных видах водоемов.

Общее природопользование затрагивает две первые ступени пирамиды Маслоу, так как к данному типу природопользования относятся использование человеком атмосферного воздуха для дыхания, использование водных объектов (питье и рекреация), собирательство (для питания), использование леса (для строительства).

Специальное природопользование характеризуется тем, что данный вид природопользования осуществляется гражданами и юридическими лицами для осуществления предпринимательской деятельностью и нуждается в получении особого юридического разрешения от государственных органов. Право специального природопользования связано с необходимостью обеспечения рационального использования природных ресурсов и охраны окружающей среды от загрязнения и иных вредных воздействий.

В связи с ограниченностью некоторых природных ресурсов государство, как собственник наибольшего числа природных ресурсов, должно обеспечивать их разумное использование. На сегодняшний день наиболее разумным способом контроля государства за использованием природных ресурсов является взимание платы с их пользователей. Данная плата должна варьироваться в зависимости от вида ресурса, его качественных свойств, прогнозной оценки остатка данного ресурса, а также цели использования.

На территории Российской Федерации основным видом оплаты пользования природными ресурсами являются налоги.

Налоги на пользование природными ресурсами делятся на три направления в зависимости от способа оценки природных ресурсов:

- платежи за право пользования природными ресурсами;
- платежи на воспроизводство и охрану природных ресурсов;
- налоговые платежи, посредством которых изымается рентный сверхдоход.

«Сегодня природоресурсные платежи выполняют две основные функции налогообложения: фискальную и регулирующую»¹.

Налог на добычу полезных ископаемых является одним из основных налогов, поступающих в консолидированный бюджет Российской Федерации.

«Налоговая преступность в сфере природных ресурсов набирает обороты, что имеет отрицательное влияние на экономическую безопасность государства. Основными направлениями совершения новых преступлений в сфере природопользования являются топливно-энергетический комплекс и добывающая промышленность»².

В связи с зависимостью бюджета страны от налоговых доходов нефтегазовый отрасли уплата таких налогов находится под пристальным вниманием правоохранительных органов. Так как ущерб от неуплаты налогов крупнейшими налогоплательщиками, работающими в нефтегазовой отрасли, всегда бывает в крупном и особо крупном размере и ощутим для бюджета страны. Таким образом, можно сделать вывод о том, что экономическая сущность налогообложения природопользования заключается в следующем:

- формирование доходной части Федерального бюджета Российской Федерации;

¹ Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник для бакалавров. 6-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2013.

² Там же.

- обеспечение разумного использования истощаемых природных ресурсов;
- сохранение экологии при осуществлении добывающей и производственной деятельности.

На сегодняшний день на территории России Налоговым кодексом Российской Федерации установлены следующие виды налогов за пользование природными ресурсами: налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; земельный налог, а также федеральные сборы: сбор за пользование объектами животного мира и сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов.

§ 2. Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых был введен в действие в Российской Федерации с принятием гл. 26 НК РФ.

До 1 января 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых не было, вместо него организации, которые осваивали и разрабатывали месторождения, делали отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и уплачивали определенные суммы за добычу полезных ископаемых. Нефте- и газодобывающие организации платили акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат.

Налогоплательщики на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ):

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- признаваемые пользователями недр;
- в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Предоставление недр в пользование оформляется специальной лицензией. Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в качестве плательщиков.

Местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория конкретного субъекта (субъектов) Российской Федерации, на которой расположен соответствующий участок недр. НК РФ регламентирует исключения для налогоплательщиков, занимающихся деятельностью по добыче полезных ископаемых:

- на континентальном шельфе Российской Федерации;
- в исключительной экономической зоне Российской Федерации;
- за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча проводится на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (либо арендуемых у иностранных государств, либо используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Они подлежат постановке на учет по местонахождению организации либо по месту жительства физического лица.

Полезные ископаемые представляют собой минеральные образования земной коры, химический состав и физические свойства которых позволяют эффективно использовать их в сфере материального производства. Налоговым законодательством определены следующие случаи признания и непризнания полезных ископаемых объектами налогообложения по НДПИ.

Необходимым условием признания полезных ископаемых объектами налогообложения является факт их извлечения из природной среды (недр), причем важен и качественный уровень минерального сырья (рис. 8.2.1).

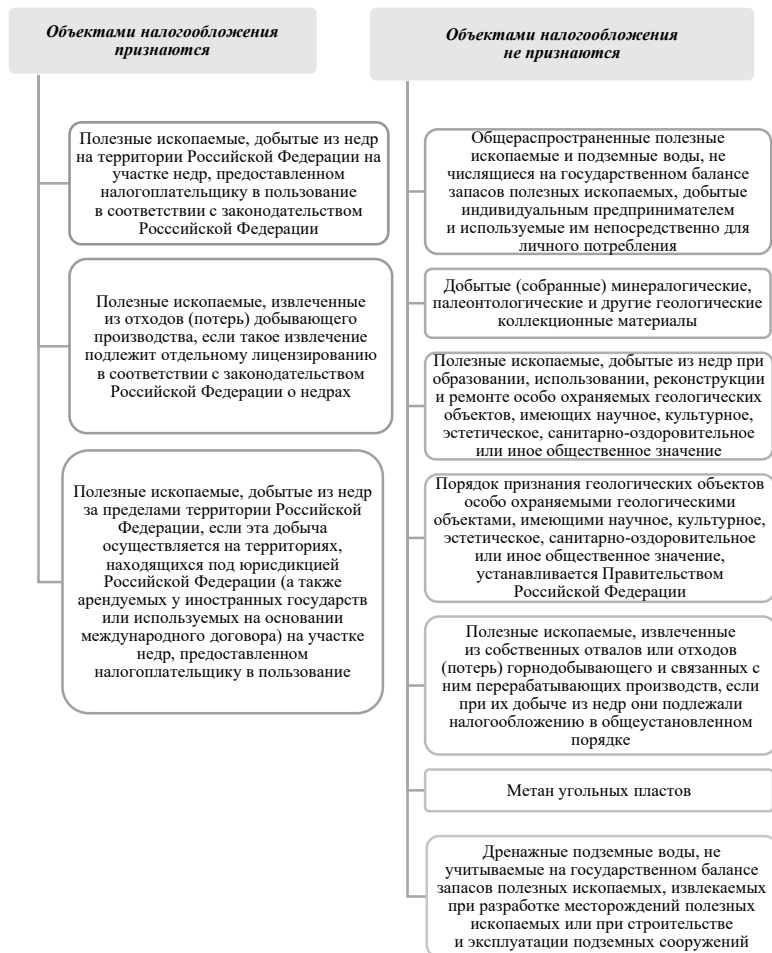


Рис. 8.2.1. Объекты обложения налога на добычу полезных ископаемых

В связи с этим добытые полезные ископаемые, согласно налоговому законодательству, признаются как продукция горно-добывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному

стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия таких стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту (техническим условиям) организации (предприятия). Продукция же, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, следовательно, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности, полезным ископаемым быть признана не может.

Для полноты определения понятия «полезное ископаемое» необходимо указать и специфические случаи, расширяющие приведенную формулировку общего порядка. Они предусматривают, что к полезным ископаемым также можно отнести продукцию, являющуюся результатом разработки месторождения, получаемую из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, входящих в перечень специальных видов добычных работ, а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ. Примерами таких работ могут служить, в частности, подземная газификация и выпщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча, добыча минерального сырья из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок.

Налоговая база имеет физическое или стоимостное выражение в зависимости от вида полезного ископаемого и определяется налогоплательщиком самостоятельно. В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке. Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного

газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Налоговая база при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Необходимое для расчета налоговой базы количество добытого полезного ископаемого налогоплательщик определяет самостоятельно, в зависимости от видов добытых полезных ископаемых применяются единицы массы или объема.

Количество добытого полезного ископаемого определяют двумя методами:

- прямой – применение измерительных приборов;
- косвенный – расчетным путем в зависимости от данных о содержании добытого полезного ископаемого в извлеченном из недр минеральном сырье.

Изменение метода возможно в случае внесения изменений в технический проект разработки полезных ископаемых.

Если определить количество полезного ископаемого прямым методом невозможно, то применяется косвенный метод.

«Полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом из недр минерального сырья. По своему качеству она должна соответствовать стандарту. Это может быть государственный стандарт Российской Федерации или отраслевой, региональный, международный стандарты, а также стандарт организации»¹.

Полезные ископаемые сгруппированы по своим физико-химическим свойствам в и в свою очередь подразделяются на твердые, жидкие и газообразные:

- 1) *торф*:

¹ Налоги и налогообложение : учебник и практикум для среднего профессионального образования / [Л. И. Гончаренко и др.]. М. : Юрайт, 2019.

- горючие сланцы и уголь (антрацит, уголь коксующийся, уголь бурый), уголь за исключением и угля коксующегося и угля бурого;

2) *углеводородное сырье:*

- нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;
- газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промышленной подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку (для справки: переработкой газового конденсата является отделение гелия, сернистых и других компонентов и примесей при их наличии; получение стабильного конденсата, широкой фракции легких углеводородов и продуктов их переработки);

- газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (попутный газ);

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

3) *товарные руды:*

- черных металлов (железо, марганец, хром);
- цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, другие цветные металлы, не предусмотренные в других группировках);

- редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий);

- многокомпонентные комплексные руды, сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий);

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

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

- битуминозные породы (за исключением углеводородного сырья);

- сырье редких металлов (рассеянных элементов) (в частности, индий, кадмий, теллур, таллий, галлий), а также другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;

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

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

- соль природная и чистый хлористый натрий.

Прямой метод предусматривает применение измерительных средств и устройств. При этом учитываются фактические потери полезного ископаемого. Такие потери представляют собой разницу между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы, и фактически добытым количеством, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого. Фактические потери полезного ископаемого учитываются при определении по итогам проведенных измерений количества добытого полезного

ископаемого в налоговом периоде, в котором выполнялось их измерение, в размере, определенном по итогам измерений.

Косвенный метод применяется в том случае, когда определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом по каким-либо причинам невозможно. Косвенный метод основан на расчетах с использованием данных о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

Отметим, что метод определения количества добытого полезного ископаемого, применяемый налогоплательщиком, в обязательном порядке подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения. Применение этого метода утверждается налогоплательщиком на весь период его деятельности по добыче полезного ископаемого. Как уже говорилось, изменение метода возможно лишь при условии внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых. Основанием для этого служит изменение применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

Особенности имеет порядок определения количества добытого полезного ископаемого, применяемый в отношении руд драгоценных металлов и многокомпонентных комплексных руд.

Количество полезного ископаемого, добытого при извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, определяют по данным их обязательного учета при добыче после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней. Такой учет регламентируется действующим законодательством Российской Федерации о драгоценных металлах и драгоценных камнях.

Самородки драгоценных металлов, не подлежащие переработке, учитываются отдельно, в связи с чем налоговая база по ним определяется отдельно.

«Количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого представляет собой ту его часть, в отношении которой в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по его добыче (извлечению) из недр (отходов, потерь). Разработка месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на его добычу предполагает учет всего комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки этого месторождения»¹.

Налогоплательщик самостоятельно проводит оценку стоимости добытых полезных ископаемых. Существует три способа этой оценки.

1. *Оценка по ценам реализации без учета государственных субвенций.* Согласно этому способу предполагается, что оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого проводится в зависимости от выручки, определяемой с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде (а при их отсутствии – в предыдущем налоговом периоде) у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого, но без учета субвенций из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

2. *Оценка по ценам реализации.* Этот способ применяется при условии, что отсутствуют государственные субвенции к ценам реализации добываемых полезных ископаемых².

Выручка от реализации добытого полезного ископаемого определяется по ценам реализации (при первом способе цены реализации уменьшаются на суммы субвенций из бюджета) без НДС (при реализации на территории России и в государствах –

¹ Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение.

² Там же.

участниках СНГ), акциза, а также уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

Выручка от реализации добытого полезного ископаемого, полученная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу, установленному Банком России на дату реализации. Эта дата определяется в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов.

В сумму расходов по доставке включаются:

- расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках;
- расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и т. п.) до получателя;
- расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

К расходам по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого до получателя, в частности, относятся: расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом; расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку; расходы на оплату услуг портов и транспортно-экспедиционных услуг.

Однако расходы на доставку добытого полезного ископаемого уменьшают выручку от реализации только в том случае, если они включены в цену реализации.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого (в отдельности по каждому его виду) рассчитывается как отношение выручки от его реализации к количеству реализованного добытого полезного ископаемого. При этом стоимость всего добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется как произведение стоимости его единицы и количества.

Оценка по ценам реализации имеет свои особенности, когда речь идет о драгоценных металлах и драгоценных камнях.

Стоимость добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, оценивают, исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии – в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета НДС, уменьшенных на расходы налогоплательщика по аффинажу и доставке (перевозке) до получателя. При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяют как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Стоимость добытых драгоценных камней оценивают, исходя из их первичной оценки, проводимой в соответствии с законодательством о драгоценных металлах и драгоценных камнях. Стоимость добытых уникальных драгоценных камней и уникальных самородков драгоценных металлов, не подлежащих переработке, оценивают, исходя из цен их реализации без учета НДС, уменьшенных на суммы расходов налогоплательщика по их доставке (перевозке) до получателя.

3. *Оценка по расчетной стоимости.* Если налогоплательщик не может произвести расчет налоговой базы ни одним из описанных выше способов, то тогда применяется третий способ. В этом случае у налогоплательщика отсутствует факт реализации и база определяется по аналогии реализованного сырья. Налоговую базу налогоплательщик исчисляет самостоятельно по Данным налогового учета, используя порядок признания доходов и расходов, который он применяет для целей исчисления налога на прибыль организаций. При этом налоговую базу формирует группа расходов (рис. 8.2.2).



Рис. 8.2.2. Расходы, учитываемые при формировании налоговой базы

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого не учитываются расходы на формирование резервов по сомнительным долгам, гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, а также расходы, учитываемые в целях налогообложения.

Прямые расходы, произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода, распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец налогового периода. При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются также косвенные расходы.

Косвенные расходы, произведенные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную его деятельность пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов. Общая сумма расходов, произведенных

налогоплательщиком в налоговом периоде, распределяется между добытыми полезными ископаемыми пропорционально доле каждого добытого полезного ископаемого в общем их количестве, добытом в этом налоговом периоде. Сумма косвенных расходов, относящаяся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, полностью включается в их расчетную стоимость за соответствующий налоговый период.

Налоговым периодом признается календарный месяц. *Ставки* зависят от вида полезного ископаемого. При добыче некоторых полезных ископаемых применяется нулевая ставка в отношении отдельных объектов (рис. 8.2.3).

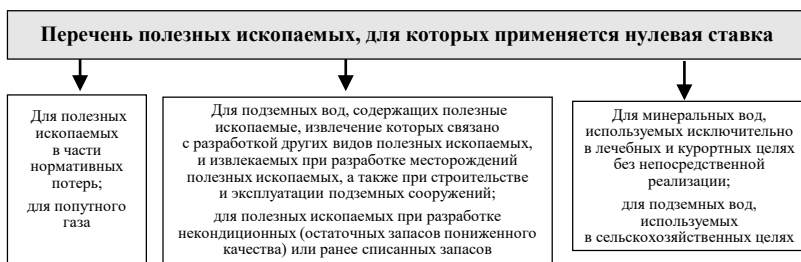


Рис. 8.2.3. Пример полезных ископаемых, для которых применяется нулевая ставка

Полный перечень видов полезных ископаемых, облагаемых по ставке 0 %, приведен в ст. 342 НК РФ.

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$), ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно путем умножения среднего за налоговый период уровня цен нефти сорта «Юралс», выраженного в долларах США, за баррель (Π), уменьшенного на 15, на среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Банком России (P), и деления на 261.

$$K_{ц} = (\Pi - 15) \times P : 261$$

Средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сорта «Юралс» и на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. При отсутствии такой информации в официальных источниках средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс» на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья налогоплательщик определяет самостоятельно.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю, устанавливаемого Банком России, определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса США к рублю Российской Федерации за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Рассчитанный в указанном порядке коэффициент Кц округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов конкретного участка недр (Кв), налогоплательщик определяет в следующем порядке. Если степень выработанности запасов конкретного участка недр, определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр, больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, то коэффициент Кв рассчитывается по формуле

$$Кв = 3,8 - 3,5 \times (N : V),$$

где N – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр, включая потери при добыче, по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утверждаемого в году, предшествующем году налогового периода;

V – начальные извлекаемые запасы нефти, утверждаемые в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий А, В, С1 и С2 по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

Если степень выработанности запасов конкретного участка недр, определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр, превышает 1, то коэффициент K_v принимается равным 0,3, в иных случаях – 1.

Коэффициент K_v округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Степень выработанности запасов конкретного участка недр (S_v) рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно на основании данных утверждаемого государственного баланса запасов полезных ископаемых как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) (N) на начальные извлекаемые запасы нефти (Γ).

Порядок исчисления и уплаты налога

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по видам добытого полезного ископаемого и представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисляемых по каждому добытому полезному ископаемому.

Налог подлежит уплате по местонахождению каждого участка недр, представленного налогоплательщику в пользование в соответствии с российским законодательством. Сумму налога, подлежащую уплате, рассчитывают исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате по местонахождению организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Налог уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется с налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезного ископаемого, в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

§ 3. Водный налог

После отмены платы за пользование водными объектами с 1 января 2005 г. был введен *водный налог*, нормативно-правовое регулирование которого осуществляется на основании гл. 25.2 НК РФ.

Данной главой установлены новые правовые нормы платного пользования водными объектами (водопользования).

Налогоплательщиками водного налога могут быть признаны:

- организации;
- физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащими лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Признание юридических и физических лиц плательщиками водного налога происходит при условии осуществления ими специального и (или) особого водопользования в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Осуществление водопользования на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса Российской Федерации, освобождает физических и юридических лиц от уплаты водного налога.

Объекты налогообложения

Налоговым законодательством определены случаи признания и непризнания объектами налогообложения видов водопользования, осуществляемых в Российской Федерации (рис. 8.3.1).

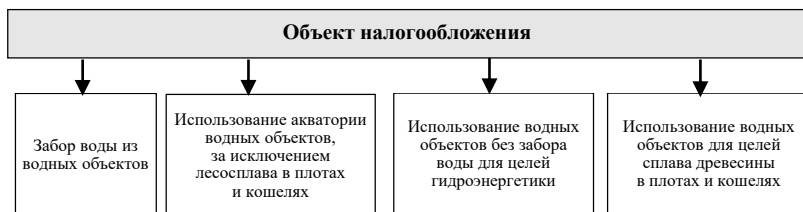


Рис. 8.3.1. Объекты налогообложения

Объектом налогообложения не признаются:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных пропусков;
- забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;
- забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуника-

ций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

- использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

- использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;

- использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;

- использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

- забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

- забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

- использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

Налоговая база определяется плательщиком водного налога самостоятельно и отдельно в отношении каждого водного объекта, и отдельно по каждой ставке:

- при заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период на основании водоизмерительных приборов;
- при использовании акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотях и кошелях) исчисляется как площадь предоставленного водного пространства (на основании лицензии);
- при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики определяется как количество выработанной электроэнергии;
- при использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой за налоговый период (в тысячах кубических метров), и расстояния сплава (в километрах), деленного на 100.

Налоговым периодом признается квартал.

Налоговые ставки определены ст. 333.12 НК РФ и зависят от места осуществления специального водопользования:

- с поверхностных или подземных водных объектов;
- от экономического района;
- от бассейнов рек, озер, морей.

Ставки налога измеряются в рублях на 1 000 м³ забранной воды, если происходит использование акватории объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях, устанавливаемые в тысячах руб. в год за 1 км² используемой акватории в зависимости от экономического района. Помимо прочего определены ставки налога при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики (в рублях за 1 000 кВт * ч), а также ставки налога при использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях (в рублях за 1 000 м³ сплавляемой в плотях и кошелях древесины на каждые 100 км сплава).

В этих случаях ставки установлены в зависимости от бассейнов рек, озер и морей¹.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере. Если у налогоплательщика нет утвержденных квартальных лимитов водопользования, то этот показатель определяется расчетным путем как 1/4 утвержденного годового лимита.

При заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения предусмотрен льготный порядок налогообложения, который выражается в применении пониженной налоговой ставки – 70 руб. за 1 000 м³ воды, забранной из водного объекта.

Порядок исчисления и уплаты налога. Сроки уплаты налога. Сумму налога по итогам каждого налогового периода налогоплательщик исчисляет самостоятельно как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется в срок, установленный для уплаты налога.

§ 4. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов

Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов заменили плату за пользование объектами животного мира и аукционную систему продажи квот на вылов объектов водных биологических ресурсов в целях промышленного рыболовства.

Плательщиками данного налога являются получившие в установленном законодательством порядке лицензии (разрешения) физические и юридические лица на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации,

¹ Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение.

пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объекты налогообложения водных биологических ресурсов в целях взимания сбора подразделяются на две группы:

- морские млекопитающие;
- другие объекты водных биоресурсов.

В налоговом законодательстве установлены и основания для непризнания объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов объектами обложения сборами. Такая правовая норма реализуется в случае, если названные объекты используются для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока (перечень утверждается Правительством Российской Федерации) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования.

Право бесплатного пользования распространяется только на то количество (объем) указанных объектов, которое добывается для удовлетворения личных нужд в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков. Лимиты использования объектов животного мира и лимиты, и квоты на вылов (добычу) объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд устанавливаются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Ставки сборов определены в НК РФ и не зависят от места обитания конкретного вида животных и применяются на всей

территории Российской Федерации. Ставки сборов установлены ст. 333.3 НК РФ (табл. 8.4.1).

Таблица 8.4.1

Примеры ставок сборов по объектам животного мира

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора за одно животное, руб.
Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6000
Благородный олень, лось	1500
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

Ставки сбора за объекты животного мира определены в размере 0 руб., если пользование такими объектами осуществляется в определенных целях:

- охраны здоровья населения;
- устранения угрозы для жизни человека;
- предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных;
- изучения запасов и промышленной экспертизы;
- воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;
- регулирования видового состава объектов животного мира или объектов водных биологических ресурсов.

«В п. 4 ст. 333.3 установлены ставки сборов по объектам водных биологических ресурсов (за исключением морских млекопитающих), а в п. 5 этой же статьи – ставки сборов по объектам водных биологических ресурсов – морских млекопитающих.

Предусмотрены две льготные ставки: 0 % и 50 % общеустановленной ставки.

При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора за пользование объектами животного мира определены в размере 50 % указанных выше ставок»¹.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов, в том числе морских млекопитающих, устанавливаются в размере 0 %, если пользование такими объектами осуществляется:

- при рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов;
- при рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях.

Ставки сбора за объекты водных биологических ресурсов, включая морских млекопитающих, для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации, устанавливаются в размере 15 % указанных ставок сбора.

Градо- и поселкообразующими организациями для целей использования пониженной ставки сборов являются организации при соблюдении определенных критериев (рис. 8.4.1).

Перечисленные критерии должны соблюдаться одновременно, несоблюдение одного из них может лишить рыбохозяйственные организации статуса градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.



Рис. 8.4.1. Критерии для использования пониженной ставки сборов

Для хозяйствующих субъектов, реализующих и (или) перерабатывающих доставленные на территорию России добытые водные биологические ресурсы, ставка сбора составляет 10 % стандартного размера ставок.

Порядок исчисления и сроки уплаты сборов

Сумма сбора определяется в отношении каждого объекта животного мира или каждого объекта водных биологических ресурсов как произведение количества этих объектов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира.

Суммы сбора за пользование объектами животного мира уплачиваются плательщиками при получении лицензии (разрешения) на пользование этими объектами, а суммы сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачиваются в виде разового и регулярных взносов. Сумма разового взноса – 10 % исчисленной суммы сбора, и она уплачивается при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами

водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании соответствующего разрешения на добычу (вылов), уплачивается в виде единовременного взноса не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия такого разрешения.

Сбор за пользование объектами животного мира плательщики уплачивают по местонахождению органа, выдавшего соответствующую лицензию (разрешение).

Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается как физическими лицами (по местонахождению органа, выдавшего лицензию), так и юридическими (по месту учета).

Органы, выдающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира и лицензию (разрешение) на пользование объектами водных биологических ресурсов, не позднее 5-го числа каждого месяца обязаны представлять в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведения о сроках уплаты сбора.

Организации и индивидуальные предприниматели, использующие объекты животного мира по соответствующей лицензии (разрешению), не позднее 10 дней с даты получения такой лицензии (разрешения) представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях (разрешениях)

на пользование объектами животного мира, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов.

«Организации и индивидуальные предприниматели, использующие объекты водных биологических ресурсов по соответствующей лицензии (разрешению), не позднее 10 дней с даты получения такой лицензии (разрешения) представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях (разрешениях), суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Сведения о количестве объектов водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения на их добычу (вылов), организации и индивидуальные предприниматели представляют в налоговые органы по месту своего учета не позднее сроков уплаты единовременного взноса (п. 2 ст. 333.7 НК РФ)»¹.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие обязательные платежи предусмотрены за пользование природными ресурсами?
2. Раскройте основные элементы налогообложения налога на добычу полезных ископаемых.
3. Приведите общую характеристику водного налога.
4. Охарактеризуйте порядок исчисления и уплаты сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов.
5. В чем заключается экономическая сущность налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья? Перечислите основные элементы налога.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

Тест по теме:**«Платежи за пользование природными ресурсами»**

1. Какие из перечисленных налогов, сборов и регулярных платежей предусмотрены действующим законодательством Российской Федерации за пользование природными ресурсами?

- а) водный налог;
- б) транспортный налог;
- в) сборы за пользование объектами водного мира;
- г) налог на добычу полезных ископаемых;
- д) регулярные платежи за пользование недрами;
- е) земельный налог.

2. Организация, осуществляющая добычу полезных ископаемых на территории Российской Федерации, должна встать на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту:

- а) своего нахождения;
- б) нахождения участка недр, предоставленного в пользование;
- в) одновременно по месту своего учета и месту нахождения участка недр.

3. Условием признания полезных ископаемых объектами налогообложения является:

- а) факт их извлечения из природной среды (недр);
- б) факт их нахождения по месту нахождения организации-налогоплательщика;
- в) факт их извлечения при условии качественного уровня минерального сырья.

4. Прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого предполагает:

а) осуществление расчетов с использованием данных о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье;

б) применение измерительных средств и устройств с учетом фактических потерь полезного ископаемого;

в) определение количества по данным его обязательного учета.

5. Что из перечисленного не является способом оценки стоимости добытых полезных ископаемых?

а) оценка по расчетной стоимости;

б) оценка по ценам реализации без учета государственных субвенций;

в) метод экспертных оценок.

6. Выберите верные утверждения в отношении водного налога:

а) это федеральный налог;

б) действует на всей территории Российской Федерации;

в) вводится в действие региональным законом

г) налоговые платежи осуществляются в бюджет муниципального образования, на территории которого находится водный объект;

д) порядок и сроки уплаты водного налога определяет НК РФ.

7. При каком условии физические лица и организации освобождаются от уплаты водного налога?

а) осуществление ими специального и (или) особого водопользования в соответствии с российским законодательством;

б) осуществление ими водопользования при наличии специальной лицензии;

в) осуществление ими водопользования на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование.

8. Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира признаются организации и физические лица:

а) получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации;

б) в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира исключительно в коммерческих целях;

в) в том числе индивидуальные предприниматели, получающие лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира исключительно для целей личного (семейного) потребления добытых ресурсов.

9. В каком случае объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов не признаются объектами обложения сборами:

а) если указанные объекты используются для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока;

б) если указанные объекты используются в целях перепродажи;

в) если указанные объекты добыты собственными силами.

10. Укажите условия применения ставки 0 руб. для объектов животного мира:

а) охрана здоровья населения;

б) экспорт объектов;

в) регулирование видового состава объектов животного мира;

г) использование для собственных нужд;

д) использование объектов в целях воспроизводства объектов животного мира.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1

Организация занимается добычей строительного песка. За текущий период организация добыла 100 000 т строительного песка, из которого 50 000 т было направлено на реализацию (организация является плательщиком НДС). Цена реализации составила 150 руб. за 1 т. Затраты по транспортировке и доставке составили 70 000 руб.

Определите стоимость полезных ископаемых с учетом ставок, установленных НК РФ.

Задание 2

Компания снабжает водой население поселка из двух скважин (бассейн реки Печора, Северный экономический район). Забор воды осуществляется на основании лицензии на право пользования недрами. Установленный лимит 1280,000 тыс. м³/год. В 1-м квартале 2021 г. забор воды составил 325,426 тыс. м³.

Рассчитайте водный налог за 1 квартал 2021 г.

Задание 3

Организация «Дельфин» включена в перечень поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций на побережье Черного моря.

Рассчитайте сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, если объем выловленной рыбы в Черном море составил: судак – 1500 т, кета – 300 т, килька – 370 т, камбала – 530 т и скумбрия – 850 т.

Задание 4

Организация «Мосотлов» ловит диких животных в тайге.

Рассчитайте сумму сбора за пользование объектами животного мира, если в предыдущем году организацией было отловлено: бурых медведей – 15 особей, лосей – 23 особи, в том числе 3 в возрасте менее 1 года, туров – 18 особей и кабанов – 85 особей.

Организовать аналитический учет с бюджетом.

Задание 5

Объем добычи газа на месторождении за налоговый период составил 26 млн м³.

3 млн м³ закачено обратно в пласт для поддержания пластового давления, 2 млн м³ использовано для электроэнергии на собственные нужды, остальное реализовано.

Определить сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате (возврату) в бюджет за налоговый период.

ГЛАВА IX. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

«Государство обладает некоторыми исключительными правами. В частности, государство в лице его органов, наделенных специальными полномочиями, может регулировать взаимоотношения хозяйствующих субъектов и граждан с государственными органами: рассмотрение дел в судах, осуществление государственной регистрации, совершение действий, связанных с оформлением актов гражданского состояния, и т. д. Оформление таких дел проводится за плату, которая потом поступает в бюджет в виде государственной пошлины»¹.

С 1 января 2005 г. гл. 25.3 вошла во вторую часть НК РФ и на основании ее определяется механизм исчисления и уплаты государственной пошлины, которая в свою очередь объединила некоторые ранее действующие налоги и сборы (налог на рекламу, сбор за право использования наименования «Россия» и др.).

Государственная пошлина – «сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных налоговым законодательством»².

К *плательщикам* государственной пошлины относятся организации и физические лица в случае, если они обращаются за со-

¹ Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

вершением юридически значимых действий и выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями.

Объектами обложения признается факт осуществления (совершения, предоставления) значимых действий органами власти или приравненными к ним лицами юридически.

База обложения может иметь как стоимостную, так и физическую характеристику и это может быть как сама услуга по совершению юридически значимого действия, так и цена предъявляемого иска.

Юридически значимые действия и ставки государственной пошлины за исполнение этих действий органами нотариата, суда, службами государственной регистрации установлены гл. 25.3 НК РФ.

Ставки могут быть следующими (рис. 9.1):

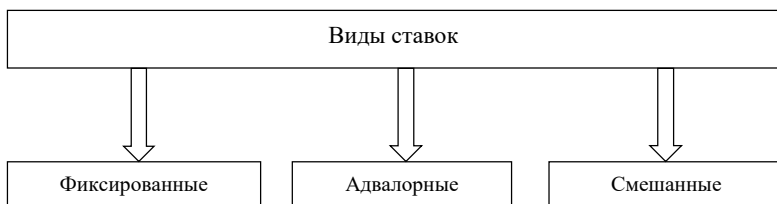


Рис. 9.1. Виды ставок

Определение размера государственной пошлины имеет свои особенности и зависит от характера предоставляемых услуг, база обложения будет выражаться как физический показатель и сумма сбора за единицу, например, выдача паспорта гражданина Российской Федерации – 300 руб., такие услуги как государственная регистрация юридического лица – 4 000 руб., а выдача водительского удостоверения – 2 000 руб.

Так, при обращении в суды размер пошлины будет в процентах и будет зависеть от суммы искового заявления как в суды общей юрисдикции, так и к мировым судьям, и в арбитражные суды пошлина уплачивается при подаче как имущественных, так

и неимущественных исков. Цену иска истец определяет самостоятельно или ее определяет судья по установленным законодательством правилам. Причем в цену иска включаются указанные в исковом заявлении суммы неустойки (штрафов, пеней) и проценты. При увеличении истцом размера исковых требований недостающая сумма государственной пошлины доплачивается в соответствии с увеличенной ценой иска, а при уменьшении истцом размера исковых требований сумма излишне уплаченной государственной пошлины возвращается.

Размер пошлины будет зависеть и от категории плательщика, для юридических лиц он будет выше.

Порядок и сроки уплаты пошлины имеют свои особенности, так как у данного сбора отсутствует налоговый период (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Случаи и сроки уплаты государственной пошлины

Случай уплаты	Срок уплаты
Обращение в Конституционный суд Российской Федерации, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям	До подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы, в том числе апелляционной, кассационной или надзорной
Обращение за проставлением апостиля	До проставления апостиля
Обращение за совершением нотариальных действий	До совершения нотариальных действий
Обращение за выдачей документов (их копий, дубликатов)	До выдачи документов (их копий, дубликатов)
Плательщик выступает ответчиком в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в его пользу	В 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда
В других случаях	До подачи заявлений и (или) иных документов на совершение таких действий либо до подачи соответствующих документов

Государственная пошлина уплачивается в наличной или безналичной форме, что подтверждается соответствующими документами, и в равных долях, если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, установленные НК РФ.

В том случае, когда истец освобожден от уплаты государственной пошлины, ее уплачивает ответчик (если он не освобожден от уплаты государственной пошлины) пропорционально размеру удовлетворенных арбитражным судом исковых требований.

При совершении нотариусом нотариальных действий с выездом к плательщику государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в полтора раза.

Налоговое законодательство предусматривает и предоставление льгот: до данному сбору система льгот зависит от категории лиц, которые уплачивают данную пошлину, и от объекта обложения.

Например, если среди лиц, обратившихся за совершением юридически значимого действия, одно лицо (несколько лиц) в соответствии с гл. 25.3 НК РФ освобождено (освобождены) от уплаты государственной пошлины, то ее размер уменьшается пропорционально числу лиц, освобожденных от уплаты. Оставшаяся часть суммы государственной пошлины уплачивается лицом (лицами), не освобожденным (не освобожденными) от ее уплаты. В случае принятия судом решения в пользу истца он освобождается от уплаты государственной пошлины.

Законодательством установлены льготы по уплате государственной пошлины, которыми могут воспользоваться определенные категории налогоплательщиков.

При уплате государственной пошлины следует иметь в виду, что в доход федерального бюджета по местонахождению банка, принявшего платеж, перечисляется пошлина:

- по делам арбитражных судов;
- по делам Конституционного Суда Российской Федерации;
- по делам Верховного Суда Российской Федерации;
- за государственную регистрацию фирм и внесение изменений в их учредительные документы.

В остальных случаях пошлина зачисляется в доход местного бюджета по местонахождению банка, принявшего платеж.

Пошлину можно заплатить наличными (например, государственному нотариусу) или через банк.

Пошлину за судебные разбирательства, а также за государственную регистрацию фирм (изменения в учредительных документах) платят до подачи заявления, жалобы, ходатайства и т. д. В суд нужно представить платежное поручение или квитанцию об уплате пошлины с подлинной отметкой банка.

При отсутствии денег на уплату пошлины (например, налоговые органы заблокировали расчетный счет организации), можно попросить суд предоставить отсрочку или рассрочку по ее уплате. Ходатайство должно быть приложено к исковому заявлению или включено в просьбу непосредственно в заявлении. Максимальный срок отсрочки или рассрочки – один год. На сумму государственной пошлины, в отношении которой представлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который она предоставлена.

Для подтверждения неспособности уплатить пошлину необходимо подать в суд следующие документы:

- справка из налогового органа об открытых налогоплательщику банковских счетах (налоговый орган предоставляет справку по заявлению налогоплательщика);
- банковские выписки по этим счетам.

Обращаясь и нотариальную контору, необходимо уплатить пошлину непосредственно в момент обращения.

В некоторых случаях уплаченную пошлину можно вернуть, например, если:

- выигран спор в суде с государственным органом;
- ошибочно уплачена пошлина в большем размере, чем необходимо;
- иск был оставлен судом без рассмотрения.

Чтобы вернуть сумму пошлины, следует написать заявление в налоговый орган. Специального бланка для такого заяв-

ления нет, поэтому заявление составляют и оформляют в произвольной форме. Если пошлина была уплачена по делу, рассматриваемому в арбитражном суде, то в налоговый орган также следует представить справку на возврат пошлины. Ее выдает арбитражный суд.

Пошлина должна быть возвращена на расчетный счет в течение месяца после подачи заявления. Если этот срок нарушен, сумму пошлины должны вернуть с учетом процентов, начисленных по ставке рефинансирования Банка России.

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте экономическую сущность государственной пошлины.
2. Кто является плательщиками государственной пошлины и при обращении за какими юридически значимыми действиями?
3. Перечислите возможные случаи и сроки уплаты таможенной пошлины.
4. Какими особенностями характеризуется определение размера государственной пошлины?
5. Выделяются ли категории налогоплательщиков, освобожденные от уплаты государственной пошлины?
6. Раскройте порядок и сроки возврата уплаченной государственной пошлины.

Тест по теме: «Государственная пошлина»

1. Государственная пошлина – это:

а) 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 органов власти;

б) сбор, взимаемый с организаций и физических лиц, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления;

в) сбор, взимаемый с организаций и физических лиц, при их обращении в налоговые и таможенные органы, органы местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий.

2. Кто является плательщиком государственной пошлины?

а) государственные органы исполнительной власти и исполнительный орган местного самоуправления, органы государственных внебюджетных фондов, налоговые и таможенные органы при обращении организаций и физических лиц за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий;

б) организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги и сборы;

в) организации и физические лица в случае, если они обращаются за совершением юридически значимых действий и выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями.

3. Государственная пошлина взимается:

а) после оказания юридически значимых действий;

б) до оказания юридически значимых действий;

в) в момент оказания юридически значимых действий.

4. Государственная пошлина устанавливается:

- а) в твердо установленной сумме;
- б) в процентах от суммы;
- в) в рублях и в процентном отношении.

5. Государственная пошлина может быть возвращена в течение:

- а) первого месяца со дня подачи заявления о возврате;
- б) первого года со дня принятия решения о ее возврате;
- в) шести месяцев со дня принятия решения о ее возврате.

6. Уплаченная государственная пошлина подлежит возврату в полном объеме в случае:

а) уплаты государственной пошлины в большем размере, чем это предусмотрено гл. 25.3 НК РФ;

б) отказа лица, уплатившего государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в соответствующий уполномоченный орган;

в) прекращения государственной регистрации права, ограничения (обременения) права на недвижимое имущество на основании соответствующих заявлений сторон договора.

7. Возврат государственной пошлины происходит:

- а) по письменному заявлению лица;
- б) на основании определения суда о возврате государственной пошлины;
- в) по решению налоговых органов о возврате государственной пошлины.

8. В случае расторжения брака по решению суда государственная пошлина, внесенная за регистрацию соответствующего акта:

- а) подлежит возврату;
- б) не подлежит возврату;

в) подлежит возврату при условии примирения супругов до регистрации расторжения брака.

9. Государственная пошлина при принятии наследства исчисляется исходя из стоимости имущества:

- а) рыночной;
- б) общей, без учета доли, переходящей по наследованию;
- в) общей, переходящей по завещанию.

10. Имеют ли право законодательные (представительные) органы власти субъектов Российской Федерации устанавливать дополнительные льготы по уплате государственной пошлины для отдельных категорий плательщиков?

- а) не имеют;
- б) имеют;
- в) имеют право, за оформление прочих юридически значимых действий.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1

Смирнов и Пертова обратились в орган записи актов гражданского состояния для государственной регистрации брака, включая выдачу свидетельства.

Определить размер госпошлины.

Задание 2

Алексеев (участник Великой Отечественной войны) и Иванчук составили исковое заявление на раздел имущества стоимостью 300 000 руб. и обратились с ним в суд общей юрисдикции.

Используя данные, представленные в таблице, определите плательщиков государственной пошлины, размер и сроки уплаты.

С исковых заявлений имущественного характера при цене иска	
До 10 000 руб.	4 % от цены иска
Свыше 10 000 руб. до 50 000 руб.	? руб. + 3 % от суммы свыше 10 000 руб.
Свыше 50 000 руб. до 100 000 руб.	? руб. + 2 % от суммы свыше 50 000 руб.
Свыше 100 000 руб. до 500 000 руб.	? руб. + 1 % от суммы свыше 100 000 руб.

Задание 3

Физическое лицо подало в суд исковое заявление о признании права собственности на объект недвижимости и компенсацию штрафных санкций по договору купли-продажи объекта недвижимости в сумме 0,3 % от суммы договора за каждый день просрочки выполнения обязательств. Стоимость объекта недвижимости по договору составляет 1,5 млн руб. Срок просрочки обязательств 245 дней.

Определите цену иска и размер государственной пошлины, подлежащей к уплате.

Задание 4

Физическое лицо подало в суд общей юрисдикции исковое заявление о взыскании задолженности по договору займа, в котором определен: размер основного долга по договору займа: 450 500 руб. 45 коп. Предусмотренный договором займа процент за пользование заемными средствами – 4 % в месяц. Срок просрочки возврата суммы займа – 650 дней.

Определите цену иска и размер государственной пошлины, подлежащей к уплате.

Задание 5

Физическое лицо подало в суд исковое заявление о признании права собственности на объект недвижимости и компенсацию штрафных санкций по договору купли-продажи земельного участка в сумме 0,5 % от суммы договора за каждый день просрочки выполнения обязательств. Стоимость земельного участка по договору составляет 3,5 млн руб. Срок просрочки обязательств 455 дней.

Определите цену иска и размер государственной пошлины, подлежащей к уплате.

Задание 6

ООО «Атлас» обратилось с исковым заявлением в арбитражный суд по вопросу взыскания с предпринимателя без образования юридического лица Григорьева 426 000 руб., в том числе 314 000 руб. – задолженность по оплате стоимости полученного товара, 112 000 руб. – неустойка по договору.

По ходатайству ООО «Атлас» ему предоставлена отсрочка уплаты государственной пошлины.

Решением арбитражного суда с Григорьева взыскано 268 000 руб. В остальной части иска отказано.

На основании заявления ООО «Атлас» были повторно выданы копии решения суда и других документов из дела (всего 8 страниц).

Определите сумму государственной пошлины, уплаченной ООО «Атлас» и предпринимателем без образования юридического лица.

ГЛАВА X. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

§ 1. Сущность и значение налога на прибыль организаций

В настоящее время огромное распространение имеет ведение собственного бизнеса. Целью любого коммерческого предприятия является получение максимальной выгоды – прибыли. Прибыль организации зависит от правильно организованной деятельности предприятия. Прибыль отражает итоговые финансовые результаты деятельности предприятия за определенный период.

В зависимости от размера прибыли каждая организация выплачивает соответствующие налоги, в том числе налог на прибыль. Налоги являются основным источником пополнения государственного бюджета, так как выполняют фискальную функцию.

При создании данного налога его основной функцией была не фискальная (пополнение государственного бюджета страны), а регулирующая, то есть налог на прибыль использовался в качестве источника управления доходами.

И по сей день налог на прибыль является своеобразным инструментом регулирования уполномоченными на то государственными органами, наращивания капитала предприятиями, а также данный налог позволяет контролировать государству инвестиционные потоки, которые поступают в то или иное предприятие.

В современном мире налог на прибыль организаций является одной из основополагающих форм налогообложения. Данный налог играет особую роль с экономической точки зрения, так как он взимается непосредственно с того, что является основной целью деятельности любого предприятия – прибыли. Именно по-

этому выплата налога на прибыль оказывает серьезное регулирующее воздействие на осуществляемую предприятиями деятельность в сравнении с иными выплачиваемыми ими налогами¹.

При уплате налога на прибыль могут устанавливаться дифференцированные налоговые ставки для отдельных категорий лиц, могут использоваться различные налоговые ставки, методы амортизации и именно с помощью этого возможно оказание влияния на деятельность организации-налогоплательщика, что также позволяет повышать активность в инновационной и инвестиционной деятельности.

Практика выплаты налога на прибыль организаций применяется не только в нашей стране. Уплата представленного налога осуществляется и в зарубежных государствах. Налог на прибыль предприятия активно используется в развитых странах с рыночной экономикой, что позволяет ускорять темпы развития зарубежных стран.

Представленный налог позволяет контролировать государству все происходящие в нем экономические процессы, то есть налог на прибыль является своеобразным налоговым рычагом.

На современном этапе в основном во всех развитых странах налог на прибыль организаций занимает важное место, но не только за счет использования его в качестве регулирования экономической ситуации в стране, но и за счет выполнения им фискальной функции.

Каждый уплачиваемый организацией налог поступает в соответствующий бюджет. Налог на прибыль является особым налогом, так как 3 % уплачиваемого налога поступают в бюджет федерального уровня, а 17 % – в бюджет субъекта Российской Федерации.

¹ Альбекхаджиева Р. З. Место и роль налога на прибыль организаций в налоговой системе Российской Федерации // Научно-методический электронный журнал «Концепт». 2017. Т. 2. С. 288–290.

Рассмотрим значимость налога на прибыль организаций в общей системе федерального бюджета государства (рис. 10.1.1).

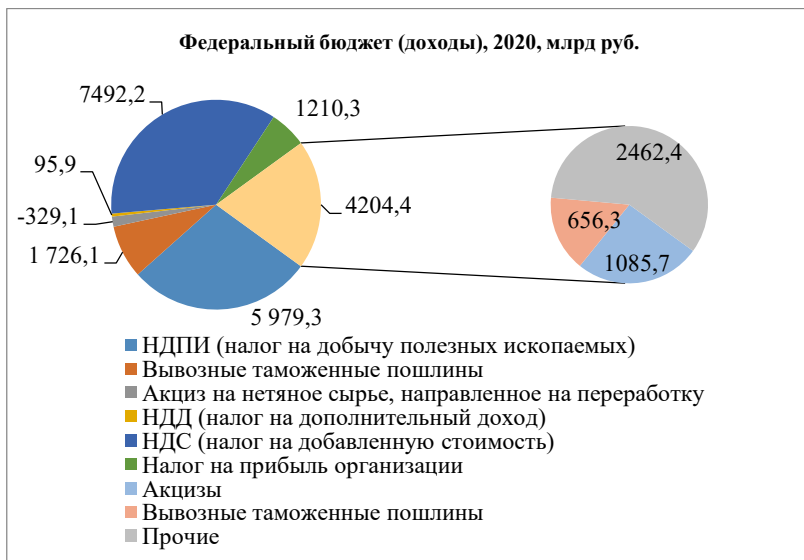


Рис. 10.1.1. Доходы федерального бюджета Российской Федерации за 2020 г.

В 2020 г. общие налоговые поступления в бюджет составили 20 379,4 млрд руб., из них 1 210,3 млрд руб. занимают поступления от выплаты налога на прибыль организаций, иными словами, данный налог составляет 5,9 % от общего бюджета¹.

Исходя из вышесказанного можно сделать вывод о том, что налог на прибыль организации занимает важное место как в формировании государственного бюджета, так в регулировании и стимулировании экономики страны в целом.

¹ Бюджет для граждан к Федеральному закону о федеральном бюджете на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов // Официальный сайт Минфина России. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2019/12/main/-Budzh_zet_dlya_grazhdan_2020-2022.pdf.

Налог на прибыль в современном мире устанавливается во многих развитых и развивающихся странах, в том числе он широко используется в Российской Федерации. Налог на прибыль – пропорциональный налог, т. е. его сумма находится в прямой зависимости от конечного финансового результата деятельности организации – прибыли. В связи с этим налог на прибыль влияет на инвестиционные процессы и процесс наращивания капитала.

С началом формирования налоговой системы в Российской Федерации помимо фискального значения этот налог служил еще и важным инструментом регулирования экономики, что особенно четко проявлялось в его версии в соответствии с ранее действующим Законом РСФСР от 27 декабря 1991 г. «О налоге на прибыль предприятий и организаций». В частности, это касалось вновь созданных промышленных, строительных и сельскохозяйственных предприятий, которые в первые два года работы освобождались от уплаты налога, а в третий и четвертый годы уплачивали лишь его часть, а также организаций, осуществляющих капитальные вложения в свое развитие и расширение. С 1 января 2002 г. налог на прибыль организаций действует на всей территории Российской Федерации в соответствии с гл. 25 НК РФ.

В общей системе налогов Российской Федерации налог на прибыль является прямым налогом, так как конечный финансовый результат деятельности предприятия напрямую влияет на размер налога, который будет уплачен в бюджет федерального и регионального уровня.

Особенности налогообложения прибыли предприятий отражены в Налоговом кодексе Российской Федерации, а именно в гл. 25 НК РФ.

§ 2. Налогоплательщики и объект налогообложения

Налогоплательщиками признаются все юридические лица независимо от форм собственности, получающие прибыль от осуществления предпринимательской деятельности (табл. 10.2.1).

Таблица 10.2.1

**Плательщики налога на прибыль
и объекты налогообложения**

Налогоплательщики	Объект налогообложения
Российские организации	Доходы, уменьшенные на величину расходов
Иностранные организации, получающие доход через постоянные представительства в Российской Федерации	Доходы, полученные через эти постоянные представительства, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов
Иные иностранные организации	Доходы, полученные от источников в Российской Федерации

Для иностранных организаций важен принцип налогового резидентства.

В налоговом законодательстве также предусмотрен ряд исключений для организаций, которые будут иметь определенные льготы при налогообложении прибыли.

В первую очередь, не являющихся плательщиками налога на прибыль:

- организации, применяющие упрощенную систему налогообложения;
- организации, уплачивающие налог на игорный бизнес;
- организации, являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога.

Также существует ряд организаций, которые имеют право применять 0 ставку, мы их рассмотрим позже.

Следующим элементом налога на прибыль является *объект* налогообложения. В данном случае это прибыль, которая вычисляется путем уменьшения всех имеющихся у предприятия доходов, полученных за отчетный период, на величину расходов, которые понесла эта же организация за этот же отчетный период (рис. 10.2.2).

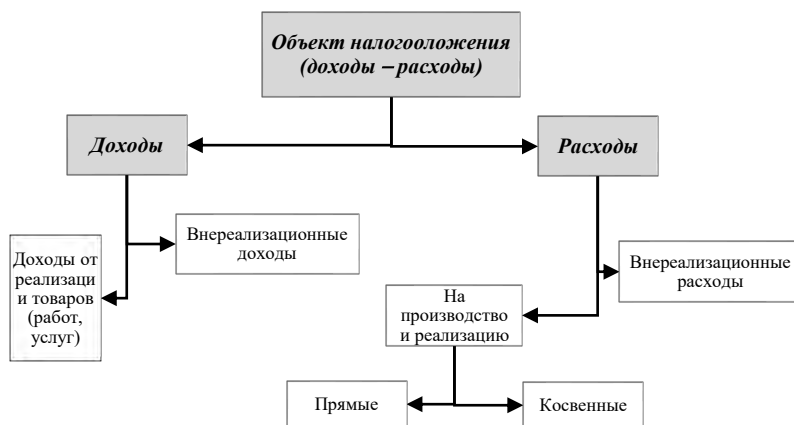


Рис. 10.2.2. Объект налога на прибыль организаций в Российской Федерации

Расчет суммы налога на прибыль является следующей особенностью налогообложения. Это связано с тем, что «налогоплательщик должен четко понимать, какие доходы и расходы он обязан признать в текущем налоговом периоде, а какие в следующем. В этом могут возникнуть сложности, так как существует два кардинально отличающихся друг от друга метода признания доходов и расходов»¹.

При кассовом методе все доходы признаются в момент фактического поступления денежных средств на счет организации, а расходы, соответственно, в момент их фактической оплаты.

При методе начисления не имеет значения момент фактического поступления или расходования денежных средств, в данном случае доходы и расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они произошли, т. е. к которому они относятся.

¹ Альбекхаджиева Р. З. Место и роль налога на прибыль организаций в налоговой системе Российской Федерации // Научно-методический электронный журнал «Концепт». 2017. Т. 2. С. 288–290.

Все доходы, полученные налогоплательщиком, подразделяются на два вида (рис. 10.2.3).

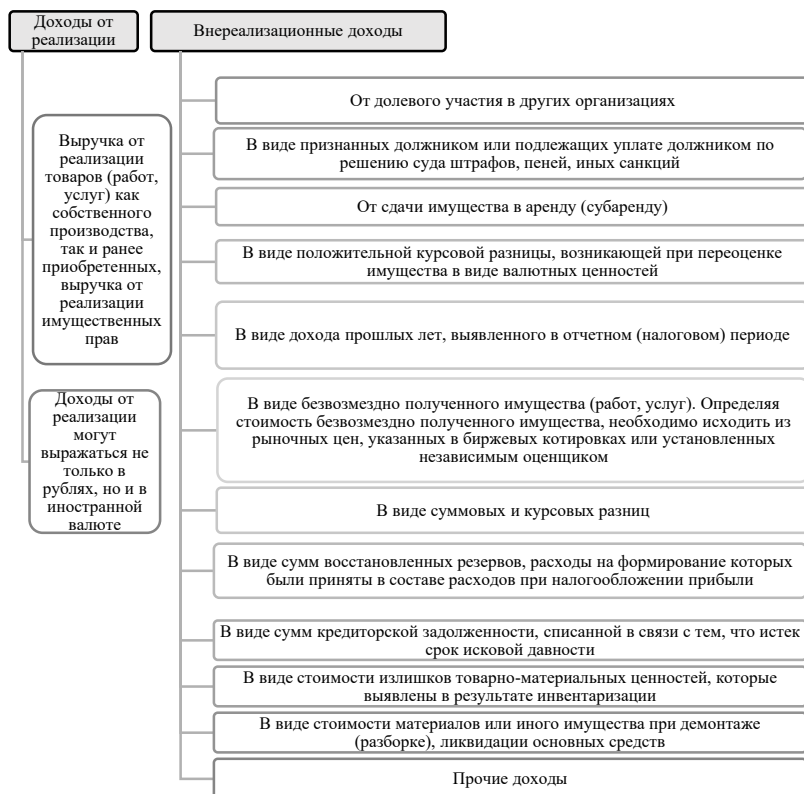


Рис. 10.2.3. Доходы от реализации и внереализационные доходы

К доходам профессиональных участников рынка ценных бумаг относятся, в частности:

- доходы от оказания посреднических и иных услуг на рынке ценных бумаг;

- часть дохода, возникающего от использования средств клиентов до момента их возврата клиентам в соответствии с условиями договора;

- доходы от предоставления услуг по хранению сертификатов ценных бумаг и (или) учету прав на ценные бумаги и другие.

К доходам, полученным иностранной организацией, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, подлежащим обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов, относятся:

- дивиденды, выплачиваемые иностранной организации;
- дивиденды, выплачиваемые акционеру (участнику) российских организаций;

- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций, прибыли или имущества организаций, иных лиц;

- самоуправления договорных обязательств;

- иные аналогичные доходы.

К доходам банков относятся следующие доходы от осуществления банковской деятельности:

- в виде процентов от размещения банком от своего имени и за свой счет денежных средств, предоставления кредитов и займов;

- в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов и другие.

К доходам страховых организаций также могут относиться следующие доходы от осуществления страховой деятельности (рис. 10.2.4).

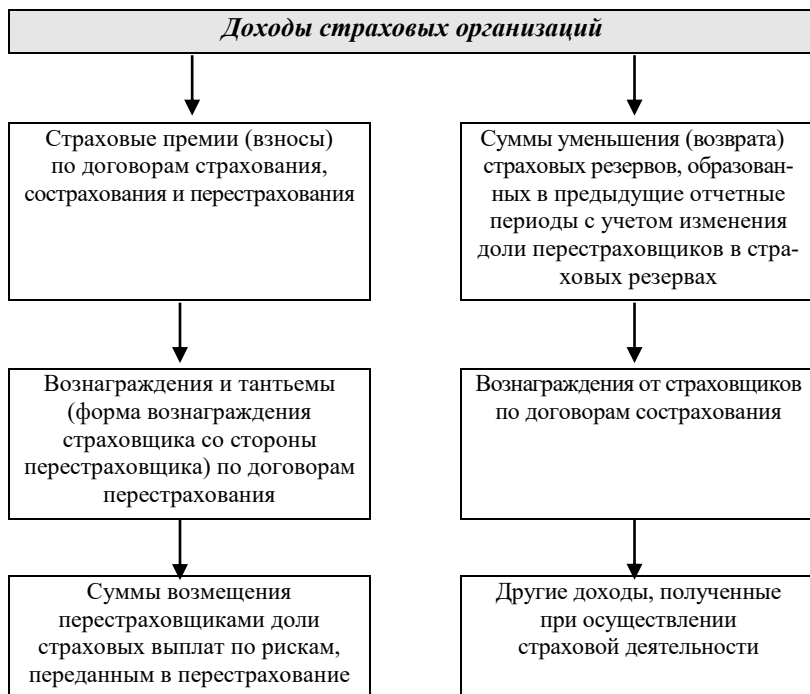


Рис. 10.2.4. Доходы страховых организаций

Доходы, не учитываемые при налогообложении прибыли

Их исчерпывающий перечень приведен в ст. 251 НК РФ. Среди прочего названы средства или имущество, полученные в ходе операций, представленных ниже.

Доходы, не учитываемые при налогообложении прибыли:

- в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации;
- в виде залога или задатка;
- бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти;
- по кредитному договору или договорам займа (независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам);

- в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности (подп. 22 п. 1 ст. 251 НК РФ);

- в виде имущества (включая денежные средства), которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и используемое им по назначению, определенному организацией или федеральными законами.

Кроме того, в состав налогооблагаемых доходов не включаются авансы и другие виды доходов (п. 1 ст. 251 НК РФ).

В целях определения налоговой базы по налогу на прибыль полученные налогоплательщиком доходы уменьшаются на произведенные расходы.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. В зависимости от характера, условий осуществления, направления деятельности налогоплательщика, а также в целях налогообложения расходы подразделяются на две категории:

- связанные с производством и реализацией;
- внереализационные.

И те и другие уменьшают налогооблагаемую прибыль. Классификация расходов, связанных с производством и реализацией, приведена ниже (табл. 10.2.2).

Таблица 10.2.2

Классификация затрат

Вид расходов	Состав
Материальные расходы (ст. 254 НК РФ)	Сырье, материалы, комплектующие изделия. Услуги производственного характера, инструменты, приспособления, хозяйственный инвентарь. Вода, топливо, энергия для производственных нужд, потери, недостачи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей и др.
Расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ)	Суммы, начисленные работникам в соответствии с принятыми в организации системами оплаты труда. Премии, надбавки. Денежные компенсации за неиспользованный отпуск. Единовременные вознаграждения за выслугу лет. Суммы, начисленные за время вынужденного прогула. Расходы на оплату труда, сохраняемую работнику во время отпуска. Стоимость форменной одежды, выдаваемой работникам бесплатно (в случаях, предусмотренных законодательством, трудовым или коллективным договором). Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилого помещения. Эти расходы для целей налогообложения принимаются в размере, не превышающем 3 % фонда оплаты труда. Другие выплаты в пользу работников, предусмотренные трудовым или коллективным договором
Амортизационные отчисления (ст. 256 НК РФ)	Амортизация начисляется на амортизируемое имущество – основные средства и нематериальные активы. Амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб.
Прочие расходы (ст. 264 НК РФ)	Начисленные налоги и сборы. Оплата посреднических услуг. Расходы по обеспечению пожарной безопасности. Арендные платежи. Командировочные, представительские, рекламные расходы, а также расходы на подготовку и переподготовку кадров Расходы на аудиторские услуги. Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги. Расходы на сертификацию продукции. Расходы на ремонт основных средств. Расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию и др.

Материальные расходы

При определении размера материальных расходов в случае списания сырья и материалов, используемых при производстве

(изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из методов оценки этих материалов, сырья (п. 8 ст. 254 НК РФ):

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО).

Перечень *расходов на оплату труда* является открытым несмотря на то, что при списании расходов на уменьшение налогооблагаемой прибыли необходимо основываться на ст. 255 НК РФ. Особое место в перечне расходов на оплату труда занимают затраты на страхование работников (п. 16 ст. 255 НК РФ).

В состав расходов на оплату труда включаются взносы по договорам:

- долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет – при условии, что застрахованному в течение срока действия договора ничего не выплачивается (за исключением страховой выплаты в случае его смерти);
- пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения, которые предусматривают выплату пожизненной пенсии только после того, как застрахованный работник получит право на государственную пенсию;
- личного страхования работников, заключенным на срок не менее одного года и предусматривающим оплату медицинских расходов застрахованного;
- личного страхования, которое заключено на случай смерти застрахованного либо утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей.

Амортизация

Суммы начисленной амортизации являются расходами, связанными с производством и реализацией. Амортизация начисляется на так называемое амортизируемое имущество.

Амортизируемым имуществом признается имущество (основные средства и нематериальные активы), которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Под основными средствами в целях исчисления налога на прибыль понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Первоначальная стоимость объекта основных средств определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором он пригоден для использования.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных основных средств определяется, по рыночной оценке, на дату оприходования.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных в виде вкладов в уставный капитал, определяется:

- от юридических лиц – по данным налогового учета у передающей стороны;
- от физических лиц – по документально подтвержденным расходам на приобретение.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после этой даты, определяется как разница между их первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации.

Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

- имущество бюджетных организаций, не используемое в предпринимательской деятельности;

- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или купленное за счет средств целевых поступлений и используемое для некоммерческой деятельности;
- имущество, купленное или созданное за счет бюджетных средств;
- объекты внешнего благоустройства;
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. Стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов.

Выбранный метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

Амортизация по объекту амортизируемого имущества начисляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта в зависимости от срока его полезного использования.

Налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов: линейным и нелинейным.

Метод начисления амортизации налогоплательщик устанавливает самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества и отражает в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного года. При этом налогоплательщик вправе переходить с нелинейного на линейный метод не чаще одного раза в пять лет. Сумму амортизации для целей налогообложения налогоплательщик исчисляет ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной

группе в случае применения нелинейного метода или в отдельности по каждому объекту амортизируемого имущества – при линейном методе (пп. 1 и 2 ст. 259 НК РФ).

Основные средства распределяются по амортизационным группам в зависимости от сроков их полезного использования на основании постановления Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта.

Таблица 10.2.3

**Распределение основных средств
по амортизационным группам**

Амортизационная группа	Срок полезного использования имущества
Первая	От 1 года до 2 лет включительно
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
Десятая	Свыше 30 лет

Как видим, все основные средства разбиты на 10 амортизационных групп (табл. 10.2.3). Для каждой группы установлен интервал срока полезного использования. Конкретный срок в рамках этого интервала организация выбирает самостоятельно.

Линейный метод

Чтобы рассчитать ежемесячную сумму амортизационных отчислений линейным методом, необходимо первоначальную стоимость объекта основных средств умножить на норму амортизационных отчислений.

Норма амортизационных отчислений, в свою очередь, рассчитывается по формуле:

$$K = 1 : n \times 100 \%,$$

где K – месячная норма амортизации в процентах;

n – срок полезного использования объекта основных средств, выраженный в месяцах.

Налогоплательщик применяет линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую–десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из двух методов.

Нелинейный метод

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, определяется по формуле:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n,$$

где S_n – остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу;

S – первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n – число полных месяцев, прошедших со дня включения этих объектов в соответствующую амортизационную группу до дня их исключения из состава данной группы, не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества;

k – норма амортизации, в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента, применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы.

При начислении амортизации нелинейным методом происходит разделение всего амортизируемого имущества налогоплательщика на амортизационные группы. По каждой амортизационной группе определяется суммарная стоимость имущества (суммарный баланс). Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на сумму начисленной амортизации (табл. 10.2.4).

Таблица 10.2.4

**Нормы амортизации, используемые
в случае применения нелинейного метода**

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная), %
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

Сумму начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы определяют исходя из произведения суммарного баланса и нормы амортизации:

$$A = B \times (k : 100),$$

где А – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы;

В – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы;

к – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.

Если суммарный баланс амортизационной группы становится менее 20 тыс. руб. в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, и если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы не

увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, то налогоплательщик вправе упразднить указанную группу, при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

Ускоренная (замедленная) амортизация. В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2.

Кроме того, ускоренная амортизация может применяться в отношении следующего имущества:

- собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков – сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрик, животноводческих комплексов, зверосовхозов, тепличных комбинатов);
- собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков – организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны (п. 1 ст. 2593 НК РФ).

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3 в отношении:

- амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора лизинга, налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора;
- амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности (п. 2 ст. 2593 НК РФ).

Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой – третьей амортизационным группам.

Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике (п. 4 ст. 2593 НК РФ).

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Большинство прочих расходов, перечисленных в ст. 264 НК РФ, учитывается для налогообложения прибыли без каких-либо ограничений. Но есть среди них и те, которые уменьшают налогооблагаемый доход лишь в определенных пределах:

- представительские расходы;
- расходы на рекламу;
- командировочные расходы (в части суточных);
- расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР).

Таблица 10.2.5

Виды нормируемых (прочих) расходов

Виды нормируемых (прочих) расходов	Норматив
Представительские расходы	В размере фактических затрат, но не более 4 % фонда оплаты труда
Расходы на рекламу	Ряд затрат относится на расходы без ограничений. Остальные в размере фактических затрат, но не более 1 % выручки (без НДС)
Командировочные расходы	Нормируются только в отношении суточных
Расходы на НИОКР	В размере фактических затрат, в случае как положительного, так и отрицательного результата (в некоторых случаях с коэффициентом 1,5)

Представительские расходы

К представительским относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседание совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика независимо от места проведения указанных мероприятий.

К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков (подп. 2 п. 49 ст. 264 НК РФ).

Представительские расходы для налогообложения прибыли не должны превышать 4 % расходов на оплату труда за I квартал, полугодие, девять месяцев или год.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Расходы на рекламу

В п. 4 ст. 264 НК РФ перечислены виды рекламных расходов, которые уменьшают налогооблагаемый доход без каких-либо ограничений:

- на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- на световую и иную наружную рекламу, в том числе на изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- на участие в выставках, ярмарках, экспозициях;
- на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- на изготовление рекламных брошюр и каталогов, рассказывающих о работах, услугах, которые выполняет организация;
- на уценку товаров, которые потеряли свои первоначальные качества при экспонировании.

Любые другие рекламные расходы учитываются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1 % выручки. К таким расходам, в частности, относятся средства, потраченные на покупку или изготовление призов, которые вручаются победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний.

Командировочные расходы

Отправляя сотрудника в командировку, организация оплачивает ему: проезд; жилье; суточные и другие расходы, произведенные этим сотрудником по поручению работодателя.

Подпункт 12 п. 1 ст. 264 НК РФ устанавливает только ограничение командировочных расходов: суточные уменьшают налогооблагаемый доход в пределах норм, определенных Правительством Российской Федерации. Расходы по найму жилого помещения не нормируются. Главное требование к этим расходам – их подтверждение оправдательными документами.

В настоящее время действует норма суточных по командировкам на территории России, в соответствии с которой работнику следует выплачивать 700 руб., при командировках за пределы Российской Федерации – 2 500 руб.

Расходы на НИОКР

Согласно ст. 262 НК РФ к НИОКР относятся средства, потраченные организацией:

- на разработку новой продукции или усовершенствование уже производимых товаров;
- на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР (по перечню, который должно утвердить Правительство Российской Федерации).

Посреднические услуги. Организации обращаются к посредникам (комиссионерам, поверенным, агентам), чтобы продать свою продукцию (работы, услуги) или купить необходимые товары (найти подрядчиков). И в первом, и во втором случае посредник работает за вознаграждение.

Если посредник продает товары организации, то вознаграждение включается в состав расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Организации, которые определяют расходы методом начисления, признают вознаграждение расходом после того, как получают отчет от посредника о проделанной работе. Организации, использующие кассовый метод, включают вознаграждение в состав расходов лишь после того, как рассчитаются с посредником.

Внереализационные расходы

К таким расходам относятся затраты, не связанные с производством и реализацией продукции, закрепленные в ст. 265 НК РФ (рис. 10.2.5).

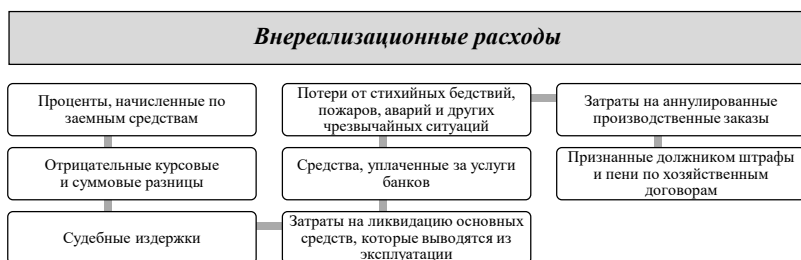


Рис. 10.2.5. Внереализационные расходы

Суммовые разницы. Такие разницы образуются в тех случаях, когда меняется курс иностранной валюты, в которой выражена дебиторская или кредиторская задолженность. Кредиторы включают эти разницы во внереализационные расходы в следующих случаях:

- в день, когда они отгрузили продукцию, курс иностранной валюты был больше, чем когда продукцию оплатил покупатель;
- в день перечисления аванса в счет будущей поставки товаров курс был больше, чем в день отгрузки этих товаров.

У дебиторов все наоборот. Они учитывают в расходах суммовые разницы:

- из-за того, что в тот день, когда были оприходованы товары, курс иностранной валюты оказался меньше курса, установленного на день их последующей оплаты;

– из-за того, что покупатель перечислил аванс по курсу меньшему, чем курс, который был установлен на день отгрузки продукции.

Также, если организация имеет валютные счета, то на конец отчетного периода у нее будут возникать суммовые разницы из-за колебания курса валюты.

Штрафы и пени по хозяйственным договорам

Такие штрафы, пени, а также иные санкции по хозяйственным договорам включаются в состав внереализационных расходов, если организация признала, что должна их уплатить, или ее обязал это сделать суд. Во всех других случаях организация не вправе включать штрафы и пени, предусмотренные договорами, в состав расходов, которые уменьшают налогооблагаемый доход.

Расходы по договору уступки права требования

Как правило, продавец уступает свою дебиторскую задолженность дешевле, чем стоят товары, из-за которых эта задолженность возникла. Другими словами, он получает убыток от уступки долга, который можно включить в состав внереализационных расходов. В соответствии со ст. 279 НК РФ существуют две ситуации в отношении уступки права требования третьему лицу.

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

Налоговым законодательством указаны расходы, которые не учитываются в целях налогообложения:

- стоимость безвозмездно переданного имущества и др.;
- вознаграждения работникам, не предусмотренные трудовым договором;
- средства и имущество, переданные по договору займа;
- дивиденды, выплачиваемые организацией;
- пени и штрафы за нарушение налогового законодательства;
- взносы в уставный капитал;
- материальная помощь, выдаваемая работникам.

Также предусмотрены резервы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль. Резервы, создаваемые налогоплательщиками при учете доходов и расходов методом начисления:

- резерв по сомнительным долгам;
- резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- резерв на ремонт основных средств;
- резерв на выплату отпускных и вознаграждений за выслугу лет.

Полный перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, приведен в ст. 270 НК РФ.

Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

Налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров (работ, услуг), вправе создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (п. 1 ст. 267 НК РФ). Резерв вправе создавать организации, которые принимают на себя гарантийные обязательства по ремонту и обслуживанию реализованных товаров (работ, услуг). Налогоплательщик самостоятельно принимает решение о создании такого резерва и в учетной политике в целях налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв.

Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств
Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения затрат в расходы на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств.

Налогоплательщик, создающий резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв, исходя из совокупной стоимости основных средств и соответствующих нормативов отчислений (п. 2 ст. 324 НК РФ).

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет

Налогоплательщик, принявший решение о равномерном учете для целей налогообложения предстоящих расходов на оплату отпусков работников, обязан отразить в учетной политике для целей налогообложения принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений (п. 1 ст. 324.1 НК РФ).

Ежемесячный процент отчислений рассчитывается путем деления предполагаемого размера расходов на оплату отпусков на предполагаемые расходы труда. Полученный таким образом процент ежемесячно умножают на начисленную заработную плату работников.

Резерв по сомнительным долгам. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (п. 1 ст. 266 НК РФ).

Чтобы создать такой резерв, организация должна проинвентаризировать свою дебиторскую задолженность. Сомнительные долги, выявленные при инвентаризации, делятся на три группы:

- долги, срок погашения которых истек более 90 дней до даты инвентаризации;
- долги, срок погашения которых истек от 45 до 90 дней до даты инвентаризации;
- долги, срок погашения которых истек менее чем за 45 дней до даты инвентаризации.

Порядок определения расходов

Расходы, определяемые методом начисления, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Затраты на сырье и материалы, которые используются для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), признаются расходами в день передачи таких активов в производство.

Также ежемесячно в качестве расходов признаются и расходы на оплату труда, начисленные в соответствии с требованиями трудового законодательства. Понятие «расходы на оплату труда» в налоговом учете намного шире, чем в бухгалтерском, так как по этой же статье учитывается стоимость бесплатно выдаваемой форменной одежды и др.

Расходы, связанные с ремонтом основных средств, учитываются в полном объеме в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, причем эти расходы могут быть понесены не только собственником основных средств, но и арендатором и не зависят от факта оплаты.

В составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываются суммы налогов и сборов, установленных законодательством.

Расходы, связанные с образованием резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, признаются на дату реализации товаров, подлежащих такому обслуживанию.

Расходы на образование резерва по сомнительным долгам учитываются равномерно и принимаются во внимание при налогообложении в течение периода, на который формируется этот резерв. Таким образом, на последнее число календарного месяца необходимо отразить сумму расхода на создание резерва по сомнительным долгам.

Суммы комиссионных сборов, арендных (лизинговых) платежей за арендуемое имущество, а также расходы на оплату сторонним организациям выполненных ими работ признаются на дату расчетов по заключенным договорам или на дату предъявления документов, служащих основанием для расчетов.

Внерезультационные доходы

При безвозмездном получении имущества (работ, услуг) у получающей стороны доход признается на дату подписания сторонами акта о приеме-передаче имущества (приемки-сдачи работ, услуг).

Безвозмездно полученные денежные средства учитываются в составе внереализационных доходов в день их зачисления на расчетный счет или поступления в кассу. В таком же порядке признаются внереализационные доходы по дивидендам от долевого участия в деятельности других организаций и суммы возвращенных взносов, ранее уплаченных некоммерческим организациям, на сумму которых уменьшена налогооблагаемая прибыль.

Доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду), лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности признаются на дату осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления документов, служащих основанием для проведения расчетов.

Внереализационные доходы в виде штрафов, пеней и иных санкций за нарушение обязательств признаются в тот день, когда их признал должник либо когда вступило в силу решение суда об уплате санкций.

На последний день отчетного (налогового) периода доходами признаются следующие условия (рис. 10.2.6).

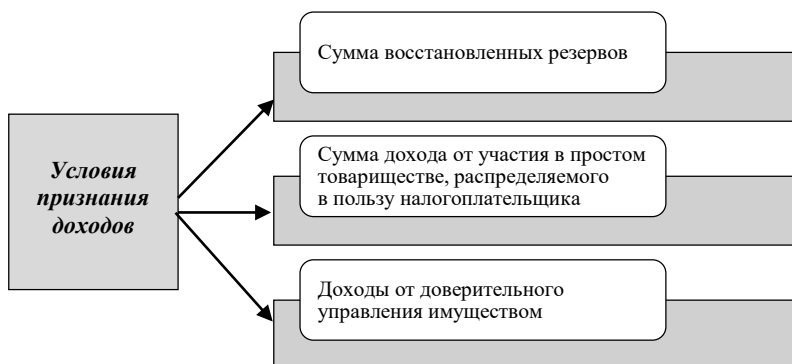


Рис. 10.2.6. Условия признания доходов

Стоимость материалов, полученных от ликвидации амортизируемого имущества, следует признать внереализационным доходом в день составления акта на списание основных средств.

Выявив доход (прибыли) прошлых лет, его нужно сразу же признать в качестве внереализационного дохода.

Внереализационные доходы в виде положительных курсовых разниц определяются на дату совершения операций с иностранной валютой, а также на последний день текущего месяца по имуществу и обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Финансовый результат от купли-продажи валюты (разница между курсом Банка России и курсом покупки-продажи) определяется на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

Перенос убытков на будущее

Налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налогооблагаемую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (п. 1 ст. 283 НК РФ). Убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет. Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее проводится в очередности, в которой они понесены.

С 2017 г. существует ограничение по величине списания убытков, она составляет не более 50 % в текущем периоде, также отменен десятилетний срок. Такие изменения предположительно продлятся до 2024 г.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда этот убыток уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Налоговая база по налогу на прибыль организаций определяется следующим образом (рис. 10.2.7).

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно нарастающим итогом с начала налогового периода и представляет собой денежное выражение прибыли, подлежащее налогообложению. Все доходы и расходы, полученные в натуральном выражении, переводятся в денежное по рыночным ценам на момент получения, полученные в валюте переводятся в рубли.

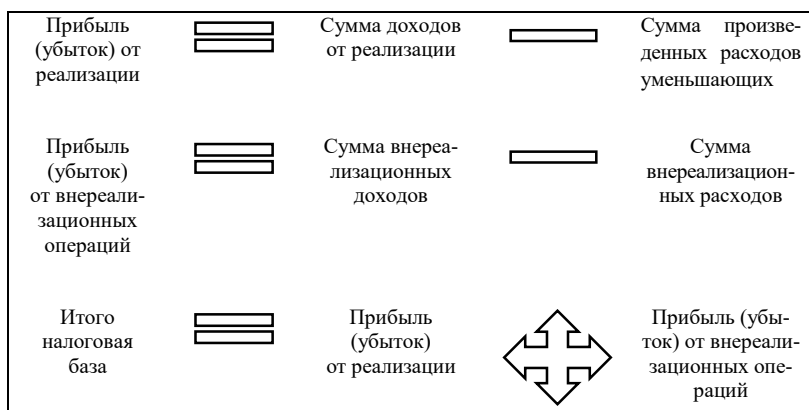


Рис. 10.2.7. Определение налоговой базы по налогу на прибыль

Налоговым кодексом установлены особенности налогообложения в исчислении налоговой базы для страховых организаций, банков, профессиональных участников рынка ценных бумаг, по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок.

Если организация получала в налоговом периоде доходы не только на территории Российской Федерации, но и в иностранном государстве, то она имеет право при определении налоговой базы учесть доходы и расходы, полученные за рубежом.

Налоговая база рассчитывается налогоплательщиком отдельно в разрезе налоговых ставок.

§ 3. Налоговые ставки, порядок и срок уплаты

Еще одним элементом налога на прибыль является *налоговая ставка*, которая зависит и от категории плательщиков, и от вида дохода. Основная налоговая ставка по налогу на прибыль – 20 %. При этом законодательством закреплено распределение налога в бюджеты (рис. 10.3.1).

Распределение налога на прибыль	
Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке 3 %, зачисляется в федеральный бюджет	Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке 17 %, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации, причем законами этих субъектов данная ставка может быть снижена, но не более чем до 13,5 %

Рис. 10.3.1. Распределение налога на прибыль¹

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство:

- 10 % – от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств, или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;
- 20 % – со всех остальных доходов;
- 15 % – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

Некоторые организации имеют право применять нулевую ставку с учетом определенных ограничений:

- участники проекта «Сколково»;

¹ Налог на прибыль организаций // ФНС России. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/profitul/#title2>.

- предприятия здравоохранения и образования;
- оказывают социальные услуги и др.

Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается налогом по ставке 0 %.

Для российских ИТ-компаний и организаций, занимающихся разработкой и производством радиоэлектронной продукции, предусмотрена пониженная ставка налога на прибыль и для зачисления в федеральный бюджет это – 3 %, а в региональный – 0 %.

Сумму налога, подлежащую удержанию из доходов налогоплательщика – получателя дивидендов, исчисляет налоговый агент исходя из общей суммы налога. Эта сумма определяется как произведение ставки налога (13 %) и разницы между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, уменьшенной на суммы дивидендов, подлежащих выплате иностранцам в текущем налоговом периоде, и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде. Если полученная разница отрицательная, то обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не проводится.

Налоговым кодексом определен следующий *порядок исчисления* налога. Налог определяется как произведение налоговой базы на соответствующую налоговую ставку.

Важным моментом является *налоговый период*, так как за данный период должен быть рассчитан и уплачен налог на прибыль (рис. 10.3.2).

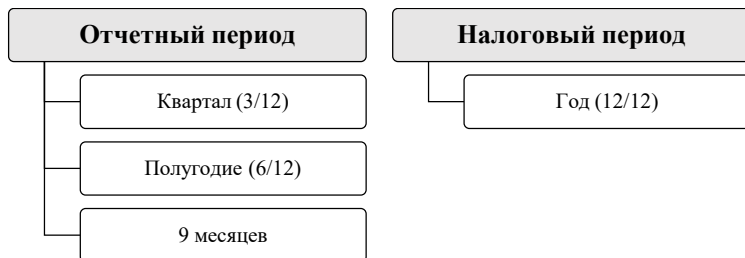


Рис. 10.3.2. Отчетный и налоговые периоды по налогу на прибыль организации

Налоговым периодом по налогу признается календарный год. Налоговая декларация подается до 28 марта следующего года.

Отчетными периодами по налогу признаются I квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и т. д. до окончания календарного года.

Налоговые расчеты представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Порядок и срок уплаты

Кроме того, платить налог на прибыль ежеквартально могут организации, чья выручка за предыдущие четыре квартала превышает в среднем 3 млн руб. за каждый квартал.

Организации, которые платят налог один раз в квартал, должны перечислять налог и сдавать декларации за I квартал, полугодие и девять месяцев не позднее соответственно 28 апреля и 28 октября. Налоговым законодательством предусмотрены способы уплаты налога на прибыль (рис. 10.3.3).



Рис. 10.3.3. Способы уплаты налога

Организации, не относящиеся к перечисленным, вправе выбрать один из двух способов уплаты налога на прибыль (ст. 287 НК РФ):

- уплачивать ежемесячные авансовые платежи исходя из прибыли за прошлый квартал;
- уплачивать ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли за прошлый месяц.

Российские организации, если получали в текущем налоговом периоде прибыль в иностранном государстве и уплатили там налог на прибыль по законам действующего государства, имеют право зачесть сумму уплаты при декларировании дохода на территории Российской Федерации. Если сумма налога по действующему российскому законодательству выше суммы, уплаченной на территории иностранного государства, то налогоплательщик имеет право зачесть эту сумму, если она меньше, то он обязан до-

платить. Это может действовать, если компания фактически перечислила налог за границей по международному соглашению во избежание двойного налогообложения, если такое соглашение заключено.

§ 4. Проведение налоговыми органами налоговых проверок по налогу на прибыль организаций

Каждая организация, независимо от рода своей деятельности, подвергается контролю со стороны налоговых органов. Налоговые органы проводят различные контрольные мероприятия, основными из них являются проведение камеральной налоговой проверки, выездной налоговой проверки, также следует помнить о налоговом мониторинге.

Каждая контрольная деятельность, как и налоговый контроль по налогу на прибыль, основывается на базовых положениях – принципах, на которых основывается вся деятельность.

Основные принципы контрольной деятельности налоговых органов по налогу на прибыль	Принцип юридического равенства	Экономические принципы	Принцип обеспечения законности	Принцип независимости
	Принцип всеобщности	Принцип правомерности	Принцип единства	Принцип гласности
	Принцип регулярности	Принцип презумпции невиновности налогоплательщика	Принцип ответственности	Принцип объективности и достоверности
	Принцип соблюдения налоговой тайны	Принцип защиты прав	Принцип документального оформления результатов	Принцип возмещения ущерба

Рис. 10.4.1. Основные принципы контрольной деятельности налоговых органов по налогу на прибыль

При проведении контрольных мероприятий по проверке налога на прибыль организаций налоговые органы выявляют нарушения налогового законодательства. Существует классифи-

кация налоговых контрольных процедур, которая позволяет повысить качество проведения контрольных процедур, так как позволяет рассмотреть уплату предприятиями налога на прибыль по всем аспектам (рис. 10.4.2).



Рис. 10.4.2. Классификация налоговых контрольных мероприятий по различным признакам

Каждая организация, которая предоставляет в налоговый орган декларацию по налогу на прибыль, подвергается проведению в отношении ее камеральной налоговой проверки (далее – КНП). Для проведения такого вида проверки не нужно какого-то специального разрешения руководителя налогового органа, она проводится в обязательном порядке.

Камеральная налоговая проверка, как одна из форм налогового контроля налога на прибыль, проводится по месту нахождения налогового органа¹.

Сроки проведения КНП по налогу на прибыль предприятия устанавливаются НК РФ и не могут превышать трех месяцев. Срок начинает отсчитываться со дня, в который налогоплательщик предоставил в налоговый орган декларацию по налогу на прибыль.

При анализе декларации по налогу на прибыль предприятия во время проведения камеральной налоговой проверки налоговым органом могут быть обнаружены различные ошибки или нарушения налогового законодательства.

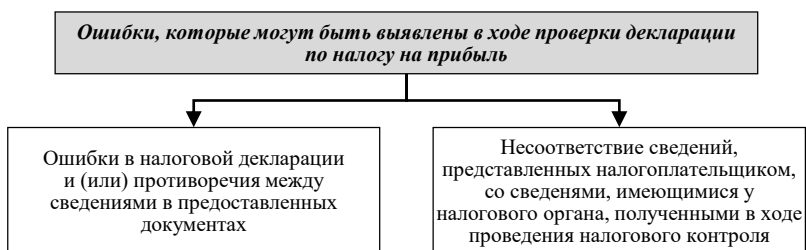


Рис. 10.4.3. Ошибки и нарушения, которые могут быть выявлены в ходе проверки декларации по налогу на прибыль

После выявления в декларации вышеуказанных нарушений проверяющий налоговый орган сообщает об этом руководителю (его заместителю) предприятия, в отношении которого проводится проверка, с требованием предоставить необходимые пояснения или же дает возможность внести исправления в установленный срок – в течение пяти дней.

¹ Егорова С. И. Камеральная налоговая проверка декларации по налогу на прибыль // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2019. № 11.

После проверки налоговой декларации по налогу на прибыль и представленных налогоплательщиком пояснений в случае, если были выявлены нарушения законодательства Российской Федерации, то составляется акт камеральной налоговой проверки. В нем подробно описываются налоговые нарушения, которые совершило лицо, а также ответственность, предусмотренная за данные нарушения.

«Следующим этапом контрольной деятельности налоговых органов является проведение выездной налоговой проверки (далее – ВНП). ВНП проводится по месту расположения проверяемого учреждения»¹.

Срок проведения такой проверки составляет не более двух месяцев, но в особых случаях, в соответствии с законодательством, он может быть продлен на более длительный. В ходе проверки могут быть проведены следующие мероприятия:

- инвентаризация (п. 13 ст. 89 НК РФ);
- вызов в качестве свидетеля (ст. 90 НК РФ);
- допрос (ст. 90 НК РФ);
- осмотр (ст.ст. 91, 92 НК РФ);
- истребование документов (информации ст.ст. 93, 93.1 НК РФ);
- выемка (ст. 94 НК РФ);
- получение экспертного заключения (ст. 95 НК РФ);
- экспертиза (ст. 95 НК РФ);
- привлечение переводчика (ст. 97 НК РФ).

По результатам проведения выездной налоговой проверки уполномоченными на то должностными лицами составляется соответствующий акт, форма которого установлена приказом ФНС России.

¹ Шестакова Н. Н., Елисеев М. Е. Проблемы эффективности выездных налоговых проверок // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-effektivnosti-vyezdnyh-nalogovyh-proverok>.

Изучая и анализируя особенности уплаты налога на прибыль организации, можно заметить, что уплата представленного налога требует особой внимательности, так как правильный учет всех доходов и расходов должным образом является по-настоящему сложной задачей.

Часто неопытные бухгалтеры допускают ошибки в учете, что приводит к существенному занижению налоговой базы и соответственно уменьшению суммы налога, который поступит в бюджет. Но помимо случайной ошибки, могут быть совершены и целенаправленные действия, которые нарушают налоговое законодательство для того, чтобы предприятием было уплачено меньше налогов.

Самым распространенным нарушением в представленной области является нарушение норм, которые предусмотрены ст. 252 НК РФ. В данном случае имеется в виду необоснованное или неподтвержденное документально признание расходов предприятием.

В рамках данного нарушения существует несколько ситуаций, которые чаще всего выявляются при проведении в отношении конкретной организации выездной налоговой проверки (рис. 10.4.4).

Ситуация № 1	В состав расходов, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, были включены расходы по командировкам, которые были выплачены не работникам организации (на основании ст. 264 НК РФ такие расходы уменьшают прибыль только в случае уплаты их работникам, с которыми заключен трудовой договор)
Ситуация № 2	В состав расходов, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, включают затраты на участие в различного рода мероприятиях при отсутствии приглашения организаторов (нарушается требование п. 49 ст. 270 НК РФ – не учитываются расходы, которые не соответствуют требованиям, перечисленным в п. 1 ст. 252 НК РФ)
Ситуация № 3	Предприятие оплачивает услуги охраны здания, которое не используется в производстве и не сдается в аренду. Такие расходы не могут быть признаны, так как они не направлены на получение дохода организацией (п. 1 ст. 252 НК РФ)
Ситуация № 4	Арендодателю были возмещены арендатором расходы на содержание имущества, которое не используется из-за серьезных повреждений. Такие расходы не могут быть признаны, так как они не направлены на получение дохода организацией, ведь имущество не эксплуатируется (п. 1 ст. 252 НК РФ)
Ситуация № 5	Предприятием были включены в состав внереализованных расходов убытки по ликвидации объекта, утраченного в результате стихийного бедствия, однако данный факт не оформлен документально – нет приказа руководителя и акта ликвидации основных средств

Рис. 10.4.4. Наиболее частые ситуации необоснованного или неподтвержденного документально признания расходов

Однако существуют и иные нарушения налогового законодательства, которые встречаются при уплате налога на прибыль.

«В судебной практике встречаются случаи увеличения расходов предприятия путем учета сделок с фирмами-однодневками (нарушение п. 1 ст. 252, ст. 253, подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Такие фирмы чаще всего создаются для легализации незаконно полученных денежных средств, но встречаются случаи отражения с ними операций для увеличения расходов, что значительно может уменьшить налогооблагаемую прибыль организации»¹.

¹ Елина Л. А. Налог на прибыль: характерные нарушения // Сетевое издание для бухгалтера «Главная книга онлайн». URL: https://glavkniga.ru/-elver/2017/22/3217-nalog_na_pribili_kharak-ternie_narushe-nija.html.

Также возникают нарушения при отражении расходов по расчетам с сотрудниками. В таком случае работникам могут предоставлять определенные льготы (например, бесплатное питание), которые будут отнесены к расходам, но при этом данные льготы не предусмотрены трудовым договором, заключенным с работником (нарушение ст.ст. 255, 270 НК РФ).

Существуют и другие способы и методы завышения расходов предприятия, которые значительно уменьшают налогооблагаемую прибыль, вследствие чего в бюджет поступает наименьшее количество налоговых поступлений. Это является серьезной проблемой, с которой активно борются налоговые органы совместно с другими государственными структурами и учреждениями.

Вопросы для самоконтроля

1. Что признается объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций для отдельных категорий налогоплательщиков?
2. Раскройте классификацию доходов и расходов, образующих налоговую базу при уплате налога на прибыль организаций.
3. Какие методы определения доходов и расходов определены НК РФ? Раскройте их.
4. Перечислите налоговые ставки, устанавливаемые по соответствующим видам доходов налогоплательщиков.
5. Раскройте порядок исчисления и уплаты налога и авансовых платежей. Какие сроки предусмотрены НК РФ для их уплаты?
6. В чем заключается роль аналитических регистров налогового учета?

Тест по теме: «Налог на прибыль организаций»

1. Что из перечисленного относится к внереализационным доходам в целях налогообложения прибыли организаций?

- а) доходы от реализации ценных бумаг;
- б) полученные гранты;
- в) доходы от долевого участия в других организациях.

2. К доходам от реализации не относятся:

- а) выручка от продажи товаров собственного производства;
- б) выручка от реализации ценных бумаг;
- в) взносы в уставный капитал.

3. К расходам, связанным с производством и реализацией, не относятся:

- а) расходы на освоение природных ресурсов;
- б) расходы на приобретение комплектующих изделий;
- в) расходы на обязательное и добровольное страхование.

4. Расходы на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, относятся:

- а) к расходам на оплату труда;
- б) к материальным расходам;
- в) к не учитываемым для целей налогообложения.

5. В целях налогообложения прибыли учитываются в пределах норм расходы:

- а) представительские;
- б) на подготовку и переподготовку кадров;
- в) на канцелярские товары.

6. В расходы на оплату труда суммы материальной помощи, выплаченные по итогам года:

а) включаются, если выплаты предусмотрены трудовым договором;

б) включаются в любом случае;

в) не включаются.

7. Если при исчислении налога на прибыль по итогам отчетного (налогового) периода получен убыток, налоговая база равна:

а) сумме убытка;

б) сумме доходов, уменьшенных на сумму расходов;

в) нулю.

8. Признание доходов и расходов по методу начисления происходит:

а) в отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место;

б) в отчетном (налоговом) периоде, когда они произведены и оплачены;

в) в отчетном (налоговом) периоде, когда произведена оплата.

9. Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее:

а) 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;

б) 30 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;

в) 25 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

10. Аналитические регистры налогового учета – это:

а) документ, предназначенный для регистрации, систематизации и накопления информации, содержащейся в отчетных документах;

б) сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ, с распределением (отражением) по счетам бухгалтерского учета;

в) сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

ГЛАВА XI. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

§ 1. Транспортный налог

Транспортный налог относится к региональным налогам. Он был введен 1 января 2003 г. гл. 28 НК РФ и заменил собой ранее действующую систему налогов, зачисляемых в дорожные фонды:

- налог на реализацию горюче-смазочных материалов;
- налог на пользователей автомобильных дорог;
- налог с владельцев автотранспортных средств;
- налог на приобретение автотранспортных средств.

Транспортный налог регламентируется федеральными законодательными актами, а вводится в действие законодательными актами субъектов Российской Федерации, которые в соответствии с НК РФ имеют право определять ставку налога (уменьшая или увеличивая ее, но не более, чем в 10 раз) в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты, а также форму отчетности по данному налогу. При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их применения.

Плательщиками транспортного налога выступают лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые *объектами налогообложения*:

- автомобили; мотоциклы и мотороллеры; автобусы; самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу; самолеты и вертолеты; теплоходы, яхты, парусные суда, катера; снегоходы и мотосани; моторные лодки и гидроциклы;
- несамоходные (буксируемые) суда;
- другие водные и воздушные транспортные средства.

Не все транспортные средства можно отнести к категории объекта по рассматриваемому виду налога (рис. 11.1.1).



Рис. 11.1.1. Не являются объектами налогообложения

Налоговым законодательством предусмотрены льготы как для физических, так и для юридических лиц. Например, для физических лиц предусмотрено освобождение от уплаты налога на одно транспортное средство мощностью двигателя не более 200 л. с. Для юридических лиц льгота предоставляется организациям, использующим труд инвалидов, поддерживающим коренные промыслы малых народов и другие. Региональные власти могут этот список расширять. Некоторые регионы ввели льготы для владельцев газовых и электрических автомобилей.

Ставки по транспортному налогу зависят от вида транспорта (водный, воздушный или наземный), внутри группы от категории транспорта и от объема измерения.

Например, для наземного транспорта легкового автомобиля ставка зависит от мощности двигателя, выраженной в лошадиных силах, чем выше мощность, тем выше ставка: до 100 л. с. – 2,5 руб. за 1 л. с., от 100 до 150 л. с. ставка – 3,5 руб., свыше 250 л. с. – ставка 15 руб.

Транспортный налог относится к региональным налогам и поэтому при введении в действие данного налога на территории своего региона региональные власти могут увеличивать ставки или уменьшать их в соответствии с налоговым кодексом.

Действующие налоговые ставки в отношении объектов налогообложения транспортным налогом представлены в п. 1 ст. 361 НК РФ.

От вида транспортного средства, являющегося объектом обложения рассматриваемого вида налога, зависит определение *налоговой базы* по нему (рис. 11.1.2).

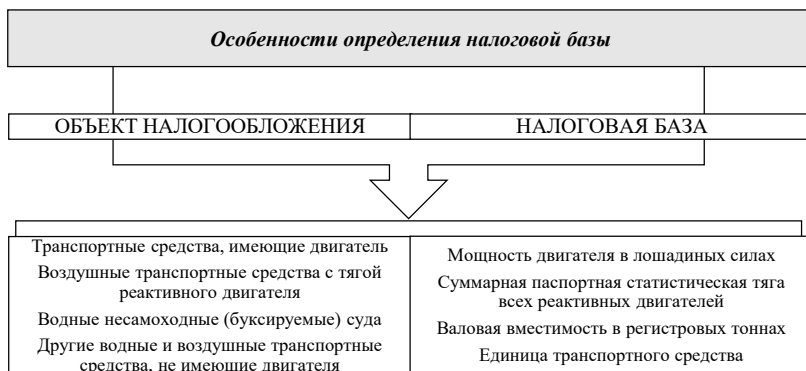


Рис. 11.1.2. Особенности определения налоговой базы

Порядок исчисления и уплаты налога

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год. Сумма налогового обязательства рассчитывается путем умножения налоговой базы на соответствующую налоговую ставку. Если в течение налогового периода срок владения был не полный, то применяются соответствующие понижающие коэффициенты. Месяц снятия с регистрации и постановки на регистрацию принимается за полный месяц.

Расчет налога производит ФНС России на основе данных, полученных от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств, и направляет соответствующие уведомления налогоплательщику как физическому, так и юридическому лицу. С 2020 г. отменена налоговая декларация по транспортному налогу.

В 2014 г. вместо введения налога на роскошь были введены повышающие коэффициенты от 1,1 до 3 для автомобилей, отнесенных к категории «роскошь», список таких автомобилей каждый год увеличивается и определяет его федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли (Минпромторг России).

«Органы, осуществившие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщить в налоговые органы по своему местонахождению о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации (п. 4 ст. 362 НК РФ). К тому же органы, осуществляющие государственную регистрацию, обязаны до 1 февраля текущего календарного года сообщить в налоговые органы о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы, а также обо всех изменениях, произошедших за календарный год (п. 5 ст. 362 НК РФ)»¹.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу

Налог и авансовые платежи по нему налогоплательщики уплачивают по местонахождению транспортных средств в порядке и сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

В течение налогового периода, равного календарному году, налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов Российской Федерации не предусмотрено иное. Дело в том, что законодательный орган субъекта при установлении налога может предусмотреть

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение года (п. 6 ст. 362 НК РФ).

§ 2. Налог на игорный бизнес

Одним из главных инструментов регулирования деятельности по организации и проведению азартных игр со стороны государства, наряду с жесткой лицензионно-разрешительной системой, является налоговый контроль, проявляющийся в установлении порядка регистрации и эксплуатации игрового оборудования, определении ставок налога, проведении проверок за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Именно налоговый контроль позволяет обнаружить и своевременно устранить ошибки при ведении деятельности в области организации и проведения азартных игр (например, при определении объектов налогообложения, соблюдении порядка регистрации и постановки на учет и т. д.), а также установить факты развития криминального сектора экономики и сокрытия доходов.

Анализ истории формирования правовой основы налогообложения индустрии азарта показал, что за все время своего существования налог на игорный бизнес претерпел качественные изменения как по размеру взимаемых платежей, так и по своему экономическому назначению.

В настоящее время налог на игорный бизнес является одним из трех региональных налогов Российской Федерации, суммы налоговых отчислений которого в полном объеме зачисляются в соответствующий бюджет субъекта Российской Федерации. Законодательно налог регламентируется гл. 29 НК РФ «Налог на игорный бизнес» и нормативными актами субъектов Российской Федерации.

Региональные органы власти при регулировании данного налога в соответствии с п. 1 ст. 369 НК РФ могут определить

только ставку налога в пределах, установленных соответствующим кодексом. Иные элементы данного налога, согласно п. 3 ст. 12 НК РФ, регулируются НК РФ и не могут изменяться на уровне субъектов Российской Федерации. При отсутствии регионального закона применяются специально установленные федеральные ставки, то есть налог будет считаться введенным и без нормотворческой активности регионального законодателя.

С 1 января 2009 г. на всей территории России прекратили действовать игорные заведения (за исключением букмекерских контор и тотализаторов), для этого созданы специальные зоны. В настоящее время выделяют четыре игорных зоны: «Приморье», «Сибирская монета», «Янтарная», «Красная поляна».

В целях исчисления и уплаты налога на игорный бизнес необходимо изучить понятийный аппарат, установленный НК РФ, а также Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

Игорный бизнес – предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями и индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров, имущественных прав, работ или услуг.

Организатор азартной игры – юридическое лицо, осуществляющее деятельность по организации и проведению азартных игр.

Участник азартной игры – физическое лицо, достигшее 18 лет, принимающее участие в азартной игре и заключающее основанное на риске соглашение о выигрыше с организатором или другим участником азартной игры.

Азартная игра – основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором

тотализатора) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора).

Пари – основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

Игровой стол – специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или организатор.

Игровой автомат – специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения.

Невозможность эксплуатации установленного в игорном заведении оборудования, вызванная, например, поломкой, некомплектностью и т. п., не изменяет обязанности налогоплательщика по уплате налога, если в налоговый орган не будет представлено заявление об изменении количества зарегистрированных объектов налогообложения.

Общие элементы данного вида налога предусмотрены на законодательном уровне (рис. 11.2.1).

Каждый из перечисленных объектов налогообложения на основании заявления налогоплательщика подлежит обязательной регистрации в налоговом органе по месту его установки в срок, не превышающий двух рабочих дней до даты его установки. После процедуры регистрации объекта налогообложения организации выдается соответствующее разрешение, позволяющее использо-

вать игровое оборудование в целях предпринимательской деятельности. Подобный порядок установлен и для регистрации изменения количества объектов по налогу на игорный бизнес.

Налогоплательщики	Организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса
Объект налогообложения	Игровой стол; Игровой автомат; Процессинговый центр букмекерской конторы; Процессинговый центр тотализатора; Процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора; Пункт приема ставок букмекерской конторы
Налоговая база	Общее количество соответствующих объектов налогообложения
Налоговый период	Календарный месяц
Налоговые ставки	Устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в пределах, установленных НК РФ
Порядок исчисления налога	Приозведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения, начиная с даты выдачи налоговым органом свидетельства о регистрации объекта налогообложения
Порядок и сроки уплаты налога	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

Рис. 11.2.1. Общая характеристика элементов налога на игорный бизнес

При этом, согласно действующему законодательству, момент получения игорным заведением специальной лицензии на осуществление деятельности, а не момент регистрации в налоговых органах объекта налогообложения, является начальной точкой уплаты налога на игорный бизнес.

Игровой стол
от 50 000 до 250 000
Игровой автомат
от 3 000 до 15 000
Процессинговый центр букмекерской конторы
от 50 000 до 250 000
Процессинговый центр интегральных ставок тотализатора
от 2 500 000 до 3 000 000
Процессинговый центр тотализатора
от 50 000 до 250 000
Процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы
от 2 500 000 до 3 000 000
Пункт приема ставок тотализатора
от 10 000 до 14 000
Пункт приема ставок букмекерской конторы
от 10 000 до 14 000

*Рис. 11.2.2. Пределы ставок налогообложения
объектов налога на игорный бизнес*

Исходя из анализа рис. 11.2.2, самостоятельно рассчитанная налогоплательщиком сумма налога исчисляется отдельно по каждому виду объекта налогообложения в зависимости от размера налоговой базы и установленной соответствующим субъектом Российской Федерации ставки налога. Что касается игрового стола, то в данном случае следует предусмотреть количество игровых полей, увеличивающих ставку налога пропорционально их количеству. Это связано с признанием игрового поля в качестве специально оборудованного отдельного места для проведения игры независимо от времени его использования. Так, например, рассмотрим игру в рулетку, включающую несколько мест.

Несмотря на их объединение одним игровым колесом, игровая ситуация на каждом поле складывается независимо друг от друга, поэтому ставка налога увеличивается в зависимости от количества соответствующих игровых площадок.

Разграничение объектов налогообложения непосредственно связано с дифференцируемыми ставками, которыми они облагаются (рис. 11.2.2). Как было отмечено ранее, размер ставок определяется законами субъектов Российской Федерации. При этом, по отметкам специалистов по состоянию на 1 апреля 2021 г., из 77 регионов России, в которых разрешена игорная деятельность, организованная в букмекерских конторах и тотализаторах, только 17 субъектов не применяют максимальные ставки налога на игорный бизнес.

Следует отметить, что ставки налога на игорный бизнес с каждым годом все больше ужесточают игорную деятельность в Российской Федерации и ориентированы на возможность пополнения бюджетов субъектов Российской Федерации.

Так, до 1 января 2018 г. ставки по налогу на игорный бизнес, если говорить точнее, то их минимальная и максимальная величина, приведенные на рис. 11.2.2, были ровно в два раза ниже. Учитывая сложившуюся экономическую ситуацию в данный период и тот факт, что увеличение налога на игорный бизнес не касается общественных и производственных отношений, повышение налоговой нагрузки является целесообразным в целях увеличения доходной части бюджетов субъектов Российской Федерации и сокращения объектов налогообложения.

Закон также расширил перечень объектов, соответствующих признакам налогооблагаемых, в силу чего владельцы процессинговых центров букмекерских контор и тотализаторов вынуждены уплачивать налог по ставкам в пределах от 2,5 млн до 3 млн руб.

В соответствии с п. 2 ст. 370 НК РФ налоговая декларация предоставляется налогоплательщиком за истекший налоговый

период, равный календарному месяцу, в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа следующего за истекшим налоговым периодом месяца.

Система учета постоянно совершенствуется. Так, организаторам азартных игр предоставляется возможность направлять сведения, необходимые для контроля их деятельности, в том числе годовой и промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, в орган управления игорной зоной в электронной форме посредством сети Интернет. При этом главное учитывать срок предоставления соответствующих документов, который для годовой отчетности не должен превышать трех месяцев по окончании отчетного года, а для промежуточной – 30-ти дней по окончании отчетного периода, за который она составлена. При предоставлении указанных документов на бумажном носителе требуется заверить их подписью руководителя организатора азартных игр и печатью соответствующей организации. Что касается электронной формы отчетности, она подписывается усиленной квалифицированной электронной подписью.

Поступающие налоговые суммы федеральных, региональных и местных налогов и сборов зачисляются на счет органа Федерального казначейства Российской Федерации, в том числе и налога на игорный бизнес, и распределяются в дальнейшем с соответствующими нормативами, установленными НК РФ. Суммы налоговых поступлений от игорного бизнеса направляются в бюджеты субъектов Российской Федерации. Руководствуясь именно этой политикой, законодателем выбрано территориальное расположение игорных зон, суть которых заключается в том числе в поддержании и развитии данных регионов. Несмотря на то, что данный налог играет дестимулирующую роль, он позволяет привлекать новые инвестиции, развивать инфраструктуру (строительство новых объектов) и осуществляет общий приток капитала.

В соответствии с изменениями НК РФ был дополнен нормами, касающимися, главным образом, исчисления налога по доходам в виде выигрышей, полученных от участия в азартных играх и лотереях. Так, ст. 214.7 НК РФ разъясняет, что сумма налога на доход физических лиц в виде соответствующих выигрышей участниками азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме выигрыша. Налоговым агентом в данном случае выступает игорное заведение.

Таким образом, учитывая, что в основе налога на игорный бизнес лежит принципиально иная концепция, базирующаяся на принципе вмененного дохода, его налоговые поступления в бюджеты субъектов Российской Федерации достаточно существенны. При этом в целях соблюдения процесса налогообложения в сфере организации и проведения азартных игр необходимо учитывать особенности каждого объекта налогообложения.

Существенной проблемой при расчете налога на игорный бизнес является точное определение объектов налогообложения. Данный вопрос подвергается постоянному качественному и количественному анализу. Поэтому важно разобраться в нюансах данного элемента налога с целью выявления возможностей уклонения или частичного уклонения от уплаты налога.

На рис. 11.2.3 представлены данные о поступлении налога на игорный бизнес в зависимости от объекта налогообложения. При этом данные рис. 11.2.3 отражают количество объектов, подлежащих налогообложению по налогу на игорный бизнес, зарегистрированные в 2020 г.¹

Стоит подчеркнуть, что объем денежных средств напрямую зависит от территориального расположения объектов, поскольку

¹ Федеральная налоговая служба. URL: https://www.nalog.ru/rn77/relatedactivities/statistics_and_analytics/forms/.

два из них (игровой стол и игровой автомат) запрещены к использованию вне игорных зон. Однако данные ФНС России указывают на существенное преобладание интереса среди игроков к игровым автоматам при том, что налоговая ставка по ним установлена не на высшем уровне. В связи с этим проанализируем в первую очередь особенности определения самого востребованного объекта налогообложения.

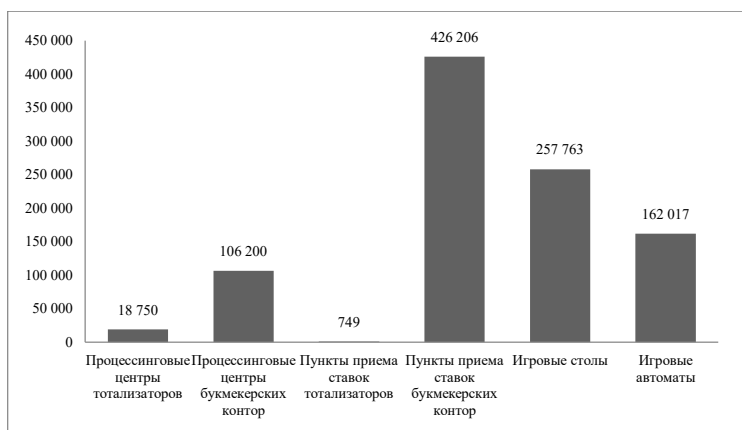


Рис. 11.2.3. Соотношение суммы исчисленного налога на игорный бизнес по видам объектов налогообложения, зарегистрированных в 2020 г.

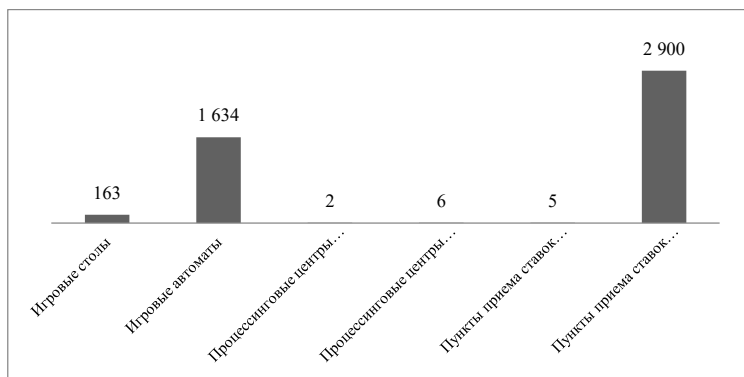


Рис. 11.2.4. Соотношение количества объектов налогообложения налогом на игорный бизнес, зарегистрированных в 2020 г.

Стоит отметить важное значение использования лицензионного оборудования не только в целях исполнения фискальной функции государства, но и для обеспечения интересов граждан. Так, официально зарегистрированные слоты проходят несколько проверок:

- собственная проверка производителем в процессе производства софта и перед продажей;
- тестирование специальными лабораториями генератора случайных чисел;
- контроль со стороны международного аудитора.

Кроме того, отсутствует возможность менять процент выигрыша – RTP, характеристика, показывающая, какая часть потраченных в автомате средств возвращается игроку в результате очень продолжительной сессии. В свою очередь *серые* разработчики выпускают подделки, зачастую довольно качественные, дизайн которых невозможно отличить от оригинальных автоматов. Настройкой таких «клонов» владельцы казино занимаются самостоятельно и выиграть в них не представляется возможным.

Отличить оригинал от подделки визуально очень сложно, поэтому главное правило для участников, не желающих столкнуться с мошенниками – играть только в надежных и проверенных казино. Заведения, которые имеют лицензии и дорожат своей репутацией, не будут устанавливать нелегальный софт от «серых» разработчиков.

Своими особенностями характеризуется и предпринимательская деятельность в области использования тотализатора и букмекерских контор. В целях совершенствования государственного регулирования деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах

в 2012 г. было принято решение о введении новых объектов налога на игорный бизнес¹.

Так, с 1 января 2012 г. объектами налогообложения налогом на игорный бизнес стали признаваться не кассы букмекерских контор и тотализатора, а процессинговые центры и пункты приема ставок.

Необходимо подчеркнуть, что, если процессинговый центр и пункт приема ставок букмекерской конторы находятся в одном здании, то они являются двумя объектами налогообложения и должны быть обособлены друг от друга. Непосредственно процессинговый центр представляет собой часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр. Здесь фиксируются результаты азартных игр, рассчитываются суммы подлежащих выплате выигрышей, предоставляется информация о принятых ставках и выигрышах в пункты приема ставок букмекерской конторы.

Стоит добавить, что с 2018 г. вводится понятие интерактивных ставок. Так, игорная деятельность в онлайн среде в традиционном понимании, когда игрок заходит на сайт, регистрируется и делает ставки в Интернете, в России запрещена ст. 5 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации». Альтернативой стала возможность принимать интерактивные ставки. Их особенность заключается в том, что игрок делает ставку с использо-

¹ Федеральный закон от 16 ноября 2011 г. № 319-ФЗ «О внесении изменений в главу 29 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2011. № 261.

ванием сайта российской букмекерской конторы. При этом домен сайта букмекерской конторы должен быть зарегистрирован в установленном порядке на имя этого организатора азартных игр или в отношении лица, которому переданы права администрирования. Перевод платежей осуществляется только посредством центра учета и перевода интерактивных ставок (далее – ЦУПИС).

Что касается игрового стола, данный объект рассматривается как место с одним либо несколькими игровыми полями, специально оборудованное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша. Важным примечанием является опосредованное участие организатора в играх. В отсутствие представителя игорного заведения в качестве стороны или организатора игр, специально оборудованное место не может рассматриваться как игровой стол. Например, электронные рулетки, которые приводятся в действие автоматически, учитываются как игровой автомат с применением соответствующей ставки налогообложения¹.

Игровой стол может включать в себя несколько игровых полей, специально оборудованных для проведения азартной игры с участием одного представителя игорного заведения. Следуя норме закона, в зависимости от количества представителей игорного заведения, участвующих в игре, можно сделать вывод о количестве игровых полей на игровом столе. На практике рассчитать количество игровых полей, руководствуясь правилом, установленным НК РФ, не всегда представляется возможным.

При определении количества игровых полей налогоплательщику необходимо учитывать конструкцию игрового стола. Например, стол для игры в покер представляет соединенные четыре стола с одинаковой разметкой, на площади которых непосредственно производится игра. Поэтому можно утверждать, что

¹ Письма УФНС по г. Москве от 13 января 2005 г. № 11-11н/00766, от 17 ноября 2004 г. № 23-10/5/72963 // URL: <http://gospismo.ru/library/fns86/>.

данный игровой стол для целей исчисления налога следует рассматривать как объект налогообложения, включающий четыре игровых поля¹.

Не менее интересная ситуация возникает при определении игровых полей у игрового стола для игры в рулетку, на котором можно проводить игру на двух независимых местах, но с одним игровым колесом. В данном случае конструкция игрового стола позволяет участвовать в игре, проводимой на каждом игровом месте, одному представителю игорного заведения. Однако игровая ситуация на каждом игровом поле имеет собственное развитие, несмотря на фиксацию результата по сделанным ставкам на общем игровом колесе. Следовательно, количество игровых полей можно определять не только исходя из числа представителей игорного заведения, участвующих в игре, но и с учетом того, что на данном игровом столе проводится несколько игр.

Правильному определению игровых полей следует уделить повышенное внимание, так как недостаточно четкая формулировка данного понятия в налоговом законодательстве может стать причиной судебных разбирательств по вопросу исчисления налога.

Таким образом, точное установление объекта налога на игорный бизнес является ключевым моментом налогообложения данного вида деятельности, в связи с чем вызывает необходимость расширения толкования норм налогового законодательства. Стоит учитывать развитие информационных технологий, посредством чего увеличивается перечень данного обязательного элемента налога, открывающие мошенникам новые способы и схемы сокрытия своего дохода. Правоохранительным органам приходится бороться с киберпреступностью, в связи

¹ Постановление Федеральной антимонопольной службы по Московской области от 26 августа 2005 г. № КА-А40/8125-05 // URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/5084584/>.

с этим необходимо расширять знания в данной области и модернизировать способы выявления незаконной деятельности.

§ 3. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций – важнейший налог в системе имущественного налогообложения в Российской Федерации. Налог на имущество организаций включается в группу региональных налогов, является прямым и пропорциональным.

Рассматриваемый налог является важным финансовым рычагом влияния на результаты хозяйственной деятельности организаций и источником финансирования бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. Цель введения данного налога – создание заинтересованности у организации в эффективном использовании своего имущества, освобождении от ненужного имущества.

Налог на имущество организаций устанавливается гл. 30 НК РФ и вводится на соответствующей территории законами субъектов Российской Федерации. Законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации имеют право устанавливать следующие элементы налогообложения (рис. 11.3.1).

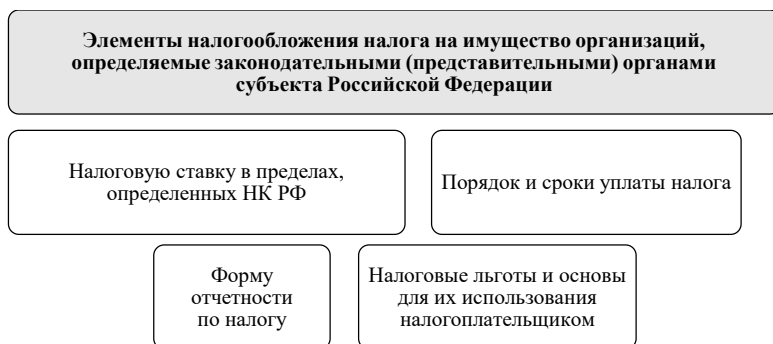


Рис. 11.3.1. Регламентация налога на имущество организаций законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации

Плательщики налога. Рассмотрим, какие лица входят в понятие налогоплательщиков по данному налогу (рис. 11.3.2).

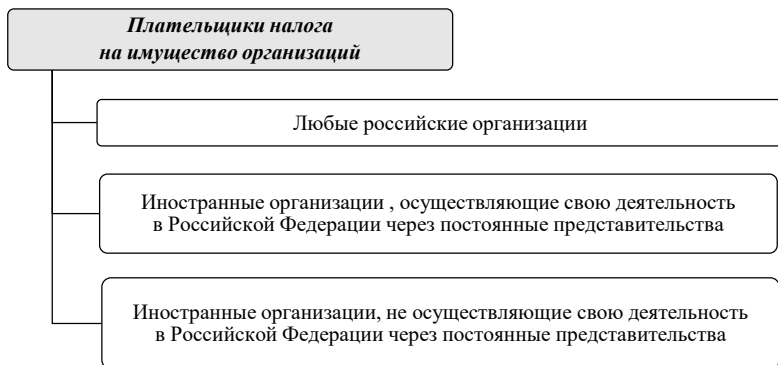


Рис. 11.3.2. Налогоплательщики налога на имущество организаций

К плательщикам налога на имущество организаций относятся только организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объектом налогообложения по данному налогу является недвижимое имущество (рис. 11.3.3).

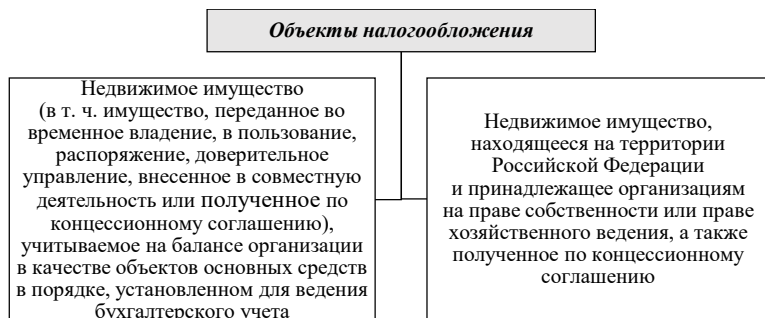


Рис. 11.3.3. Объекты обложения налогом на имущество организаций

Некоторые виды имущества экономического субъекта не признаются объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации;
- объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;
- ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;
- ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;
- космические объекты;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;
- суда, зарегистрированные в Российском открытом реестре судов лицами, получившими статус участника специального административного района в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края»;
- воздушные суда, зарегистрированные в Государственном реестре гражданских воздушных судов лицами, получившими статус участника специального административного района в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 г.

№ 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края».

Для признания имущества объектом основных средств необходимо одновременное выполнение ряда условий:

- применение в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев;
- стоимость актива не менее 100 000 руб.;
- использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Определение *налоговой базы* для налога на имущество организаций зависит от категории объектов недвижимого имущества (рис. 11.3.4).

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения (рис. 11.3.5).

При этом в случае, если налоговые ставки не определены законами субъектов Российской Федерации, налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в ст. 380 НК РФ.

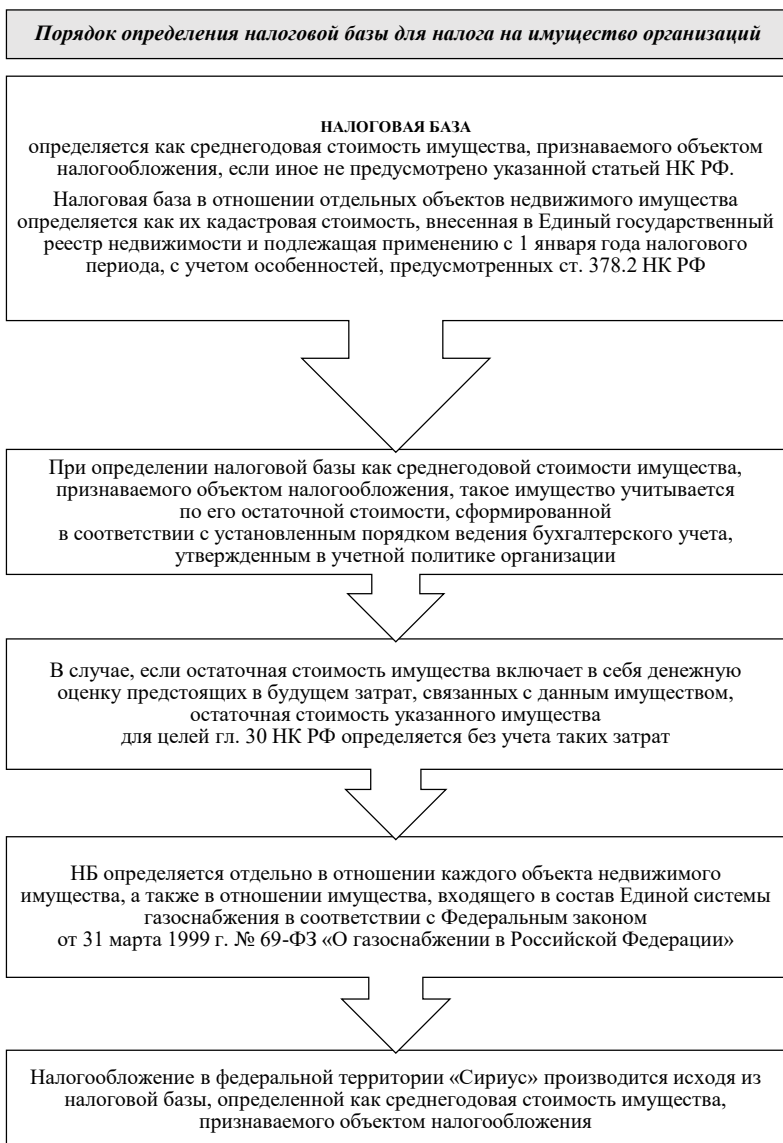


*Рис. 11.3.4. Порядок определения налоговой базы
для налога на имущество организаций*

Ставка налога на имущество организаций

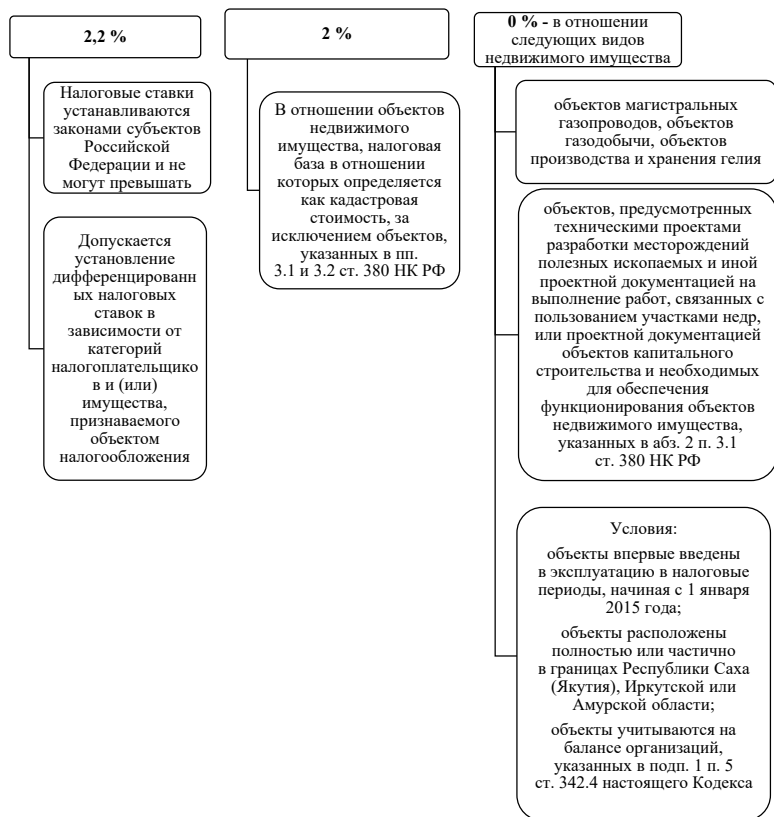


Рис. 11.3.5. Ставки налога на имущество организаций и порядок их определения

От уплаты налога освобождаются следующие категории налогоплательщиков.

Субъекты, которые имеют налоговые льготы по налогу на имущество организаций:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %, – в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);
- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, – в отношении

имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

- организации – в отношении федеральных автомобильных дорог общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации;

- имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

- имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

- имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров.

Полный перечень организаций, которые освобождаются от налогообложения налогом на имущество организаций, представлен в ст. 381 НК РФ.

Для правильного применения льгот организации обязаны вести раздельный учет по данному виду имущества.

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами являются I квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, если недвижимость облагается по среднегодовой стоимости и 1, 2, 3 квартал календарного года – если облагается по кадастровой стоимости.

Налогоплательщик обязан по истечению отчетного периода заплатить сумму авансового платежа и по окончании налогового периода представить декларацию не позднее 30 марта года, следующего за отчетным.

Порядок уплаты налога и авансовых платежей

Сумма налога исчисляется по итогам года как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период (п. 1 ст. 382 НК РФ).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за год, и суммами авансовых платежей по налогу, уплаченными в течение года.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие налоги относятся к региональным? В чем заключается особенность законодательного закрепления порядка установления и введения налогов соответствующего территориального уровня?

2. Раскройте экономическую сущность транспортного налога. Охарактеризуйте основные элементы данного налога.

3. Что является объектами налогообложения налогом на игорный бизнес, кто является налогоплательщиками и какой установлен порядок исчисления и уплаты налога?

4. Перечислите и раскройте основные элементы налога на имущество организаций.

Тест по теме: «Региональные налоги»

1. Транспортный налог – это:

а) прямой региональный налог, устанавливаемый законами субъектов Российской Федерации о налоге и обязательный к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации;

б) косвенный региональный налог, ставки и сроки исчисления и уплаты которого устанавливается НК РФ в отношении собственников транспортного средства;

в) прямой федеральный налог, взимаемый с владельцев транспортных средств, в том числе еще не зарегистрированных.

2. Налогоплательщиками транспортного налога признаются:

а) физические и юридические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства;

б) физические и юридические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства или оформлены договоры аренды транспортных средств;

в) пользователи транспортных средств.

3. Не является объектом налогообложения транспортным налогом:

а) автомобили легковые с мощностью двигателя до 150 лошадиных сил, полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

б) транспортные средства, находящиеся в розыске;

в) несамоходные (буксируемые) суда.

4. Налоговым периодом по налогу на игорный бизнес признается:

а) календарный год;

б) квартал;

в) календарный месяц.

5. Объектами налогообложения налогом на игорный бизнес являются:

а) игровой стол, игровой автомат, процессинговый центр букмекерской конторы и тотализатора, пункт приема ставок букмекерской конторы и тотализатора;

б) игровой стол, игровой автомат, процессинговый центр букмекерской конторы и тотализатора, процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы и тотализатора, пункт приема ставок букмекерской конторы и тотализатора;

в) игровой стол, игровой автомат, касса букмекерской конторы и тотализатора, пункт приема ставок букмекерской конторы и тотализатора.

6. Какие применяются ставки налога на игорный бизнес в случае, если ставки налогов не установлены законами субъектов Российской Федерации?

а) минимальные ставки, установленные НК РФ;

б) максимальные ставки, установленные НК РФ;

в) 6 % от суммы полученного дохода.

7. Каков порядок исчисления налога на игорный бизнес при установке нового объекта налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода?

а) сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный новый объект налогообложения) и ставки налога;

б) сумма налога по этому объекту исчисляется как произведение их количества и $\frac{1}{2}$ ставки налога;

в) сумма налога исчисляется как произведение $\frac{1}{2}$ налоговой ставки и налоговой базы по всем объектам.

8. Объектом налогообложения для российских организаций признается:

а) движимое имущество, принятое на учет в качестве основных средств до 1 января 2013 г., и недвижимое имущество, учитываемые на балансе в качестве объектов операционной системы в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета;

б) недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета;

в) движимое имущество, принятое на учет в качестве основных средств до 1 января 2013 г., а также земельные участки и иные объекты природопользования.

9. В случае если налоговые ставки не определены законами субъектов Российской Федерации, по каким ставкам исчисляется налог на имущество?

а) налог исчислять не нужно, так как отсутствует обязательный элемент налогообложения;

б) 2,2 %;

в) по ставкам, установленным ст. 380 НК РФ.

10. Как уплачивается налог на имущество организаций в случае, если организация имеет обособленное подразделение в другом городе, по месту нахождения которого расположен объект недвижимости, облагаемый по кадастровой стоимости. Обособленное подразделение не имеет отдельного баланса:

а) по месту нахождения обособленного подразделения;

б) по месту нахождения головной организации;

в) по месту нахождения недвижимости.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1

В организации ООО «Ва-Банк» зарегистрировано 15 игровых столов и один стол для игры в рулетку (с двумя полями, объединенными общим игровым колесом). Также в организации установлено четыре игровых развлекательных комплекса, каждый из которых состоит из трех автоматов, объединенных в единую сеть с общим центральным компьютером системы. В отдельном помещении размещены восемь детских игровых автоматов без денежного выигрыша.

Определить сумму налога на игорный бизнес.

Задание 2

Суммарная стоимость облагаемого налогом имущества на 1 января текущего года составила 626 460 руб., на 1 февраля – 613 240 руб., 1 марта – 696 150 руб., 1 апреля – 753 540 руб., 1 мая – 834 170 руб., 1 июня – 826 000 руб., 1 июля – 812 000 руб., 1 августа – 796 350 руб., 1 сентября – 784 530 руб., 1 октября – 752 300 руб.

Определить размер авансового платежа по налогу на имущество организации, подлежащего уплате в бюджет за 3-й квартал текущего года.

Задание 3

Предприятия А и Б подписали договор о совместной деятельности, в рамках которого предприятие А внесло имущество на 2 200 000 руб. (склад), предприятие Б внесло имущество на 1 800 000 руб. (грузовой автотранспорт). Согласно договору, на предприятие Б возложена обязанность по ведению учета по совместной деятельности. Предприятия в рамках договора о совместной деятельности используют линейный метод начисления амортизации на основании следующих данных:

Показатели	Первоначальная стоимость, руб.	Остаточная стоимость на 1 января, в руб.	Норма амортизации, %
Стоимость имущества, оставшегося в распоряжении предприятия А	3 250 000	2 430 000	0,3
Стоимость имущества, оставшегося в распоряжении предприятия Б	2 160 000	1 900 000	0,5
Стоимость имущества, внесенного предприятием А в совместную деятельность	2 200 000	88 000	0,4
Стоимость имущества, внесенного предприятием Б в совместную деятельность	1 800 000	144 000	0,8
Стоимость приобретенных в процессе совместной деятельности основных средств	260 000	13 260	1,7

Определить сумму авансового платежа по налогу на имущество организации, подлежащего уплате каждым участником договора о совместной деятельности за 1-й квартал.

ГЛАВА XII. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

§ 1. Упрощенная система налогообложения

При регистрации в налоговом органе юридические и физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуального предпринимателя, считаются пользователями общей системы налогообложения, однако для большей части предпринимателей подобное решение не является выгодным ввиду сложности работы с налоговой отчетностью, а также высоких налоговых ставок. В связи с этим государством предусмотрена возможность применения специальных налоговых режимов, которые можно использовать как относительно всей предпринимательской деятельности, так и совместно с другой системой.

В настоящее время перед налогоплательщиками стоит альтернатива между общей системой налогообложения, упрощенной системой налогообложения, патентной системой (только для индивидуального предпринимателя) и единым сельскохозяйственным налогом. До января 2021 г. также имел распространение единый налог на вмененный доход, однако с 1 января 2021 г. он был отменен. При выборе налогоплательщиком специального налогового режима следует учитывать, что каждая система предъявляет к налогоплательщикам определенные требования и ограничения, соблюдая которые данный режим может применяться.

В Российской Федерации существует общая система налогообложения и упрощенная система налогообложения. Упрощенной системе налогообложения (далее – УСН), применяющейся с 1 января 2003 г., посвящена гл. 26.2 НК РФ, в которой содержится вся информация об элементах налогообложения данного режима. В первую очередь, следует обратить внимание на условия применения, к которым относятся следующие пункты: среднесписочная численность работников за налоговый период не

должна превышать 130 человек, объем доходов должен быть менее 200 млн руб. в год – с 2021 г., а остаточная стоимость основных средств – не более 150 млн руб.

Можно сказать, что единый налог при данном специальном режиме заменяет собой сразу три налога: НДС, налог на прибыль организаций и налог на имущество.

Не менее важным плюсом УСН для многих организаций и индивидуальных предпринимателей является довольно простой учет. Ведь благодаря этому многие индивидуальные предприниматели без работников могут вести его самостоятельно.

Применение УСН осуществляется на добровольной основе. Для перехода на УСН существует ряд условий, при соблюдении которых возможен переход с общей системы налогообложения на упрощенную:

а) для организаций:

- доходы от реализации за девять месяцев года, предшествовавшего году перехода на УСН, *не должны превышать 112,5 млн руб.;*

- средняя численность работников за налоговый (отчетный) период *не должна превышать 100 человек;*

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов *не должна превышать 150 млн руб.;*

- доля участия других организаций должна составлять не более 25 % (кроме организаций, уставной капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, численность которых не менее 50 %, а фонд оплаты труда – не менее 25 %, а также на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации);

б) для индивидуальных предпринимателей:

- среднесписочная численность работников за налоговый (отчетный) период *не должна превышать 100 чел.*

Переход на нее может быть совершен путем подачи налогоплательщиком заявления в налоговый орган при непревышении

величины доходов за 9 месяцев 112,5 млн руб. года, в котором подано заявление. Возможность применения данного режима также ограничивается видом деятельности, осуществляемой лицом. Закрытый перечень лиц, не имеющих право на применение указанной налоговой системы, представлен в ст. 346.12 НК РФ.

Для индивидуальных предпринимателей имеется возможность перейти на УСН при условии, что у них выполняется только одно ограничение – среднесписочная численность наемных работников не превышает 100 человек.

В среднесписочную численность включаются:

- среднесписочная численность работников;
- средняя численность совместителей;
- средняя численность работников, с которыми заключены

гражданско-правовые договоры.

Что касается организаций, то они должны выполнить следующие условия

Порядок определения среднесписочной численности работников регламентируется Инструкцией, утвержденной постановлением Госкомстата России от 7 декабря 1998 г. № 121.

Определять число работников нужно по состоянию на 1 октября года, предшествовавшего году перехода на УСН.

Ряд организаций не вправе применять УСН Субъекты, которые не имеют права применять УСН по ст. 346.12 НК РФ представлены ниже:

- организации, имеющие филиалы;
- банки;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр;

- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 % (есть исключения).

Касаясь самого порядка перехода, то он может происходить и одновременно с регистрацией ИП организаций. Причем на выбор системы налогообложения дается 30 дней. При непосредственном изменении режима налогообложения на упрощенный, налогоплательщик обязан уведомить налоговый орган до 31 декабря года, в котором предполагается переход, о выборе данной системы.

При этом следует указать объект налогообложения, в соответствии с которым будет в дальнейшем рассчитываться налоговая база. Налоговым законодательством предусмотрены два варианта объекта налогообложения: «доходы» и «доходы за вычетом расходов». Следует иметь в виду, что изменить объект налогообложения лицо сможет только с начала года, следующего за отчетным, предварительно уведомив об этом налоговый орган.

Вся данная информация обязательно проверяется налоговым органом, ведь именно по этим условиям существуют некие ограничения, в результате которых будет отказ в переходе на специальный режим налогообложения. Данная форма заявления и иных важных документов содержится в соответствующем приказе ФНС России от 2 ноября 2012 г. Касаясь также другого необходимого документа – налоговой декларации, то она предоставляется по месту нахождения организации, если же это ИП, то его места проживания. Причем разница предоставления

между организациями и ИП – календарный месяц, для первых – это дата не позднее 31 марта, для вторых – не позднее 30 апреля, следующего за истекшим отчетным периодом. Форма налоговой декларации также закреплена соответствующим приказом.

Следует отметить, что до истечения года сам налогоплательщик не имеет права вернуться к общему режиму налогообложения обратно, за исключением тех случаев, когда доход превысит 200 млн руб. по итогам отчетного периода, либо же стоимость амортизируемого имущества превысит 100 млн руб. Тогда переход неизбежен и начинается он с начала того квартала, в котором было непосредственно допущено данное превышение. Несоблюдение дат подачи данного заявления также влечет за собой отказ со стороны налогового органа, причем неважно, является ли данная организация или ИП вновь созданным или же просто переходящим с общего режима налогообложения.

Применение УСН предполагает отмену ряда налогов для организаций и индивидуальных предпринимателей, представленных ниже (рис. 12.1.1).

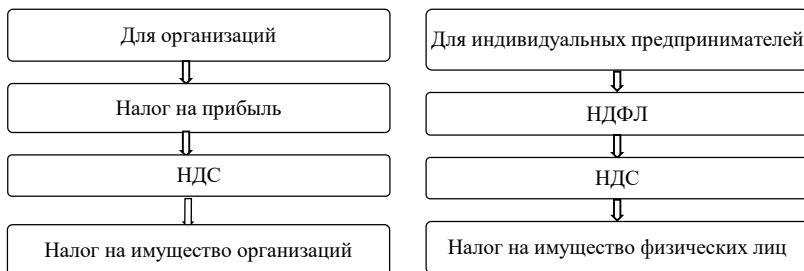


Рис. 12.1.1. Отмена уплаты налогов в связи с применением УСН

Применение УСН предполагает не освобождение от исчисления и уплаты ряда налогов, к которым относятся: налог на имущество физических лиц касаясь объектов, оценка которых про-

исходит по кадастровой стоимости, налог на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу. Обязанность по исчислению НДФЛ с сотрудников у индивидуального предпринимателя, выступающего налоговым агентом, также сохраняется.

Налоговая база, по которой рассчитывается сумма налога, определяется в зависимости от выбранного объекта налогообложения. При объекте «доходы» налоговая база – все доходы от предпринимательской деятельности представлены в денежном выражении. Порядок признания доходов тождественен правилам, установленным для налога на прибыль организаций, в соответствии с которыми они определяются нарастающим итогом с начала налогового периода (года). При выборе объекта налогообложения «доходы минус расходы», налоговая база определяется как разница между доходами от предпринимательской деятельности и расходами, перечень которых указан в ст. 346.16 НК РФ (рис. 12.1.2).

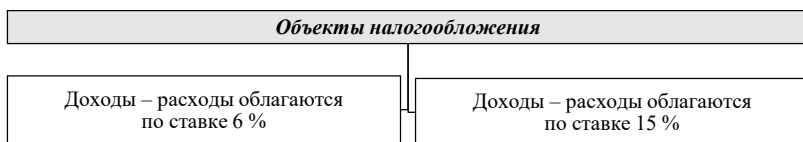


Рис. 12.1.2. Объекты налогообложения при УСН

Объект налогообложения выбирает сам налогоплательщик и может изменять его ежегодно с начала года, если уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предполагает изменить объект налогообложения. В течение года налогоплательщик не может менять объект налогообложения (п. 2 ст. 346.14 НК РФ).

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на расходы, устанавливается налоговая ставка 15 %. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 % в зависимости от категории налогоплательщика.

Доходы организации указаны ниже относятся (рис. 12.1.3).



Рис. 12.1.3. Доходы организации

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

В зависимости от выбранного индивидуальным предпринимателем объекта налогообложения определяется налоговая ставка. Объект «доходы» предполагает обложение по ставке 6 %, а «доходы – расходы» – 15 %. Однако возможны корректировки, вносимые законами субъектов Российской Федерации, в соответствии с которыми ставка при объекте «доходы» может быть снижена до 1 %, а при объекте «доходы минус расходы» – до 5 %. Подобная дифференциация зависит от категории, под которую попадает налогоплательщик. В ч. 4 ст. 346.20 НК РФ предусмотрена возможность установления субъектами Российской Федерации нулевой ставки в течение двух налоговых периодов в случае применения УСН впервые и осуществления предпринимательской деятельности в сфере образования, оказания бытовых услуг и других.

Уплата суммы налога по упрощенной системе налогообложения осуществляется посредством перечисления авансовых платежей. Отчетными периодами при этом признаются 3 месяца, полгода и 9 месяцев. Налоговый период – календарный год. Уплата авансовых платежей производится не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом, а подача налоговой

декларации и уплата налога – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом предусмотрены различные способы оплаты, такие как использование банков-клиента, посредством платежного поручения или квитанции в случае безналичной оплаты.

Что касается отчетности, ИП обязан вести книгу учетов доходов и расходов для подтверждения достоверности фактов, исходя из которых были указаны данные налоговой декларации. Предоставление ее в налоговый орган требуется только в случае предъявления требования.

Несмотря на то, что этот специальный режим предназначен для малых предприятий, он является достаточно популярным и среди крупных организаций, которые давно перестали подходить под условия и ограничения упрощенной системы налогообложения. Причем используются самые различные схемы: от дробления бизнеса до незаконной регистрации сотрудников. И с каждым годом находятся, разрабатываются все новые способы использования УСН на себя в целях ухода от уплаты налогов. В целях противодействия налоговым правонарушениям в сфере использования упрощенной системы налогообложения со стороны налоговых органов проводятся проверки, сверки, наблюдение за организациями, выездные проверки, которые обычно происходят неожиданно, и многое другое, что связано непосредственно с документальным оформлением, с ведением налогового учета, а также с контролем подачи деклараций, если предприятие не использует онлайн-УСН и не нарушены ограничения, соблюдаются ли все условия для применения данного специального режима.

В 2021 г. в налоговое законодательство были внесены изменения, касающиеся УСН, в частности, возможность превышения лимитов дохода и количества сотрудников без перехода на общий режим налогообложения. Так, в случае превышения дохода инди-

видуального предпринимателя объема, равного 150 млн руб. и количества сотрудников в 100 человек, при условии, что доход не достиг отметки в 200 млн руб., а среднесписочная численность сотрудников – 130 человек, за налогоплательщиком сохраняется право применения УСН, однако ставка повышается до 8 % в случае объекта налогообложения – «доходы» и до 20 % – в случае объекта «доходы минус расходы».

Применение упрощенной системы налогообложения не исключает возможности совмещения ее с патентной системой. Принцип исчисления и уплаты налога в таком случае состоит в том, что следует относить доходы и расходы к тому виду деятельности, по которому предполагается применение соответствующего режима, в соответствии с чем производится расчет налога.

§ 2. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Далее следует рассмотреть единый сельскохозяйственный налог или систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Система налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН) введена для поддержки отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей и регламентируется гл. 26.1 НК РФ.

Цель введения этого налога – углубление аграрных преобразований, укрепление доходной части бюджета соответствующего уровня и государственных внебюджетных фондов, создание экономических и правовых взаимоотношений сельскохозяйственных предприятий и органов власти, повышение социальной защиты жителей села.

К сельскохозяйственной продукции относится продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства, в том числе полученная в результате выращивания

и доращивания рыб, конкретные виды которых определяются Правительством Российской Федерации в соответствии с Общероссийским классификатором продукции.

Из самого названия следует, что налогоплательщиками по данному режиму признаются лица, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции, а также оказанием услуг, связанных с животноводством и растениеводством. Лица, ведущие рыбное хозяйство, а также осуществляющие вылов водных биологических ресурсов, тоже включаются в данный перечень.

Плательщики ЕСХН представлены ниже (рис. 12.2.1).

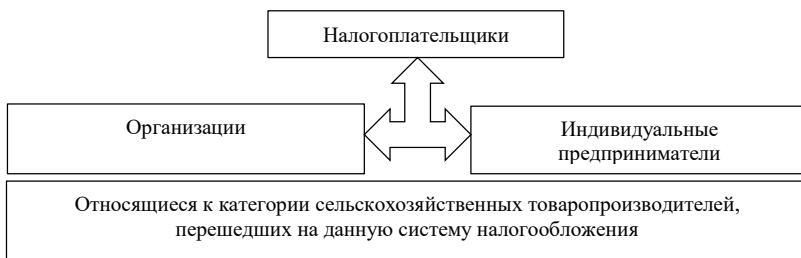


Рис. 12.2.1. Плательщики ЕСХН

Сельскохозяйственными товаропроизводителями считаются:

а) юридические и физические лица, которые изготавливают продукцию сельского хозяйства и (или) осуществляют ее первичную переработку, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые, торговые, снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие). При этом в совокупном доходе от продаж товаров (работ, услуг) этих хозяйствующих субъектов доля дохода от реализации упомянутой продукции должна составлять не менее 70 %;

б) организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям, признаваемым таковыми в целях настоящей главы, которые относятся в соответствии с Общероссийским классификатором

видов экономической деятельности к вспомогательной деятельности в области производства сельскохозяйственных культур и послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции;

в) градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта при условиях:

- если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за год не менее 70 %;

- если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования;

г) рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:

- если средняя численность работников не превышает за год 300 человек;

- если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за год не менее 70 %;

- если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования.

Существует ряд лиц, которые не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога. Ими являются:

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

- бюджетные организации;

- казенные, бюджетные и автономные учреждения;
- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (рис. 12.2.2).



Рис. 12.2.2. Лица, которые не вправе переходить на уплату ЕСХН

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты ЕСХН на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на этот режим не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату ЕСХН (п. 7 ст. 346.3 НК РФ).

Основным условием перехода на ЕСХН является факт того, что доход от сельскохозяйственной деятельности (производство, переработка, и продажа сельскохозяйственной продукции) должен составлять не менее 70 % от общего дохода налогоплательщика. Отдельные ограничения введены в отношении лиц, ведущих рыбное хозяйство и осуществляющих вылов водных биологических ресурсов, в частности, средняя численность работников не должна превышать 300 человек.

Процедура перехода на ЕСХН состоит в подаче заявления в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя или нахождения юридического лица, которое следует направить до 31 декабря года, предшествующего периоду, в котором предполагается использование данного режима.

В случае, когда лицо совершило постановку на учет, уведомление должно быть направлено в течение 30 дней с момента постановки на учет.

Налогоплательщики, уплачивающие ЕСХН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения.

Освобождение от уплаты налогов в случае применения ЕСХН (рис. 12.2.3).



Рис. 12.2.3. Освобождение от уплаты налогов в случае применения ЕСХН

В отличие от УСН и патента, данный режим с 2019 г. обязывает налогоплательщиков уплачивать НДС. Однако в абз. 2 п. 1 ст. 145 НК РФ содержатся условия, позволяющие это избежать, к ним относится не превышение суммы дохода 80 млн руб. за 2020 г., 70 млн руб. за 2021 г. и 60 млн руб. с 2022 г. и последующие. Чтобы получить освобождение налогоплательщик должен подать заявление в налоговый орган и подтвердить соответствующими документами пороговые значения соблюдения норматива по выручке в календарном году, в котором реализует

право освобождения от уплаты НДС и предыдущем. Предполагается, что введение НДС повысит спрос на их продукцию.

Еще одним важным изменением является изменение в обложении имущества сельскохозяйственных товаропроизводителей – это то, что освобождается от уплаты налога на имущество – только имущество, которое задействовано при ведении сельскохозяйственной деятельности, а такое имущество, как, например, офисы, административные здания подпадают под налогообложение.

Что касается объекта налогообложения ЕСХН, под ним понимаются доходы, уменьшенные на величину расходов. В соответствии с этим под налоговой базой понимается денежное выражение данного объекта. Доходы и расходы определяются в течение налогового периода, равного календарному году, нарастающим итогом. Следует отметить, что налоговая база может быть уменьшена на сумму убытка, полученного за предыдущий период.

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетным периодом – полугодие.

Сумма налога исчисляется как налоговая база, умноженная на ставку. При этом ставка равна 6 %, однако может быть снижена законодательством субъектов Российской Федерации до 0 %.

Оплата суммы налога производится авансовым платежом по итогам отчетного периода, равного половине года – не позднее 25 июля, а также уплатой оставшейся суммы по итогам года – не позднее 31 марта следующего года. Данную обязанность предприниматель может реализовать как посредством банк-клиента, так и заполнив соответствующее платежное поручение.

Как и при применении вышеуказанных режимов, ЕСХН обязывает налогоплательщиков подавать налоговые декларации. Данное действие необходимо совершить до 31 марта, следующего за налоговым периодом года. В случае же, если предприниматель прекращает применение данного налогового режима, декларацию следует подать до 25 числа месяца, следующего за последним месяцем, в котором лицом применялся ЕСХН.

§ 3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Специальный налоговый режим в виде системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции введен гл. 26.4 НК РФ, вступившей в силу в июне 2003 г. Соглашение о разделе продукции (далее – СРП) – это договор, который заключается между организацией и Российской Федерацией. На основании этого договора Российская Федерация передает организации (которая называется инвестором) на определенный срок исключительное право на поиск, разведку и добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, инвестор в свою очередь обязуется отдать государству часть добытого сырья или выплатить денежный эквивалент его стоимости.

Специальный налоговый режим призван стимулировать инвесторов к заключению СРП. Однако некоторые особенности налогообложения при выполнении СРП важны не только для инвесторов, но и для других участников СРП, взаимодействующих с инвестором на основании договоров.

Условия, необходимые для применения данной системы:

- соглашение должно быть заключено после того, как признан несостоявшимся аукцион по предоставлению права пользования недрами, которые являются объектами СРП;
- соглашение должно предусматривать увеличение доли продукции, получаемой государством в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности, оговоренных в соглашении;
- если соглашение предусматривает раздел произведенной продукции между государством и инвестором.

Для дальнейшего изложения сначала необходимо ввести основные понятия.

Инвестор – пользователь недр, заключивший соглашение о разделе продукции. Инвестором может быть как юридическое лицо, так и созданное на основе договора простого товарищества

(договора о совместной деятельности) объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных, заемных или привлеченных средств имущества и (или) имущественных прав в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции.

Продукция – полезное ископаемое, добытое из недр на территории Российской Федерации, а также на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации.

Произведенная продукция – количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом из недр минеральном сырье, первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту Российской Федерации и другим стандартам

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».

Прибыльная продукция – произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции.

Компенсационная продукция – часть произведенной продукции при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75 % общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации – 90 % общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов, состав которых устанавливается соглашением.

Цена продукции – определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции.

Переход на применение специального налогового режима в виде соглашения о разделе продукции имеет заявительный характер и предполагает подачу в налоговый орган по местонахождению участка недр.

При выполнении СРП инвестор освобождается от уплаты ряда налогов, перечень которых зависит от того, какой из двух вариантов раздела продукции применяется при реализации СРП.

Определены два варианта заключения соглашения:

Первый вариант (общий или традиционный раздел продукции) регламентируется п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», инвестор уплачивает следующие налоги и сборы (рис. 12.3.1):



Рис. 12.3.1. Налоги и сборы, которые уплачивает инвестор по соглашению

При этом варианте из всей произведенной продукции выделяют, прежде всего, ту часть, которая передается инвестору для компенсации его затрат (компенсационная продукция). Ограничения на максимальный размер компенсации составляют не более 75 % общего количества произведенной продукции. Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, облагается налогом в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Продукция, которая остается после компенсации, называется прибыльной продукцией. Эта продукция делится между государством и инвестором в пропорции, установленной СРП.

Второй вариант (прямой раздел продукции) регламентируется п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции». При этом затраты инвестора не компенсируются, а между ним и государством делится вся произведенная продукция согласно условиям СРП (с учетом минимального ограничения доли государства – 32 %). При таком варианте раздела продукции инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- государственную пошлину,
- таможенные сборы,
- НДС,
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Налог на имущество и транспортный налог инвестор не уплачивает только по объектам, которые используются при применении СРП. Вне зависимости от избранного варианта раздела продукции инвестор не уплачивает региональные и местные налоги. Он может быть освобожден от таких платежей решением соответствующего законодательного органа государственной власти субъекта Российской Федерации или представительного органа местного самоуправления. Если же такого решения не существует, то затраты по уплате региональных и местных налогов и сборов возмещаются инвестору в полном объеме путем уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству (п. 14 ст. 346.35 НК РФ).

Налоговая ставка – 20 %. При этом налоговая ставка, действующая на дату вступления СРП в силу, применяется в течение всего срока действия этого соглашения.

Налоговый и отчетные периоды

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами – квартал, полугодие, девять месяцев.

Налог на добычу полезных ископаемых уплачивается при выполнении СРП, которые предусматривают условия раздела произведенной продукции в соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции». Налогоплательщики определяют сумму налога на добычу полезных ископаемых в соответствии с гл. 26 НК РФ.

В 2004 г. были внесены соответствующие поправки в действующее законодательство, в ходе чего большинство СРП было расторгнуто, так на сегодняшний день из 262 соглашений действительны «Сахалин-1», «Сахалин-2» – проект ведет компания «Сахалин Энерджи», а общество с ограниченной ответственностью «ЗАРУБЕЖНЕФТЬ-добыча Харьяга» является оператором Харьягинского нефтяного месторождения.

§ 4. Патентная система налогообложения

Применение специального налогового режима Патентная система налогообложения (далее – ПСН) установлено новой гл. 26 НК РФ, введенной в действие Федеральным законом от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ

Главной идеей патентной системы можно считать замену единого налога на вмененный доход от отдельных видов деятельности, который предполагалось перестанет действовать с 2014 г., но по факту был отменен в 2021 г.

Патентная система налогообложения, или ПСН, может применяться индивидуальным предпринимателем только в случае, если количество наемных работников за налоговый период составляет не более 15 человек, а также вид деятельности включен в перечень, по которому возможно применение патентной системы налогообложения. Важно, что при подсчете численности работников учитываются все виды предпринимательской деятельности, осуществляемые лицом за данный временной промежуток. Иные ограничения указаны в ст. 346.43 НК РФ и касаются

деятельности, осуществляемой в рамках договора простого товарищества, договора о совместной деятельности, договора доверительного управления имуществом, а также реализации подакцизных товаров или товаров, подлежащих обязательной маркировке.

Переход на ПСН заключается в получении налогоплательщиком патента, наличие которого подтверждает применение данного режима в отношении указанного в нем вида деятельности. Законодательством Российской Федерации предусмотрена возможность получения нескольких патентов. Следует отметить, что в данном документе должна быть отражена территория, на которую он распространяет свое действие, которой обычно является территория субъекта Российской Федерации. Патент выдается на определенный срок, минимумом которого является один месяц, а пределом – текущий календарный год.

Субъекты Российской Федерации в обязательном порядке вводят патентную систему налогообложения по 47 видам предпринимательской деятельности, указанным в п. 2 ст. 346.43 НК РФ, что меньше по сравнению с упрощенной системой налогообложения на основе патента (69 видов деятельности). Сокращение произошло за счет укрупнения видов предпринимательской деятельности, также наименование ряда видов предпринимательской деятельности приведено в соответствие с Общероссийским классификатором услуг населению (далее – ОКУН).

В обязательный перечень в 2020 г. включен ряд новых видов предпринимательской деятельности.

Изменения в п. 2 ст. 346.43 НК РФ 2020 г.:

- животноводство, услуги в области животноводства;
- деятельность стоянок для транспортных средств;
- помол зерна, производство муки и крупы из зерен пшеницы, ржи, овса, кукурузы или прочих хлебных злаков;
- услуги по уходу за домашними животными;
- изготовление и ремонт бондарной посуды и гончарных изделий по индивидуальному заказу населения;

- услуги по изготовлению валяной обуви;
- услуги по изготовлению сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика по индивидуальному заказу населения;
- изготовление и ремонт деревянных лодок по индивидуальному заказу населения.

Особенностью данного режима является отсутствие взаимосвязи между суммой полученного индивидуальным предпринимателем дохода и суммой налога, подлежащего исчислению и уплате. Налог рассчитывается исходя из потенциально возможного объема дохода от определенного вида предпринимательской деятельности. Сам же перечень видов предпринимательской деятельности, по которым его можно оформить, определяется субъектами, в которых она реализуется.

При использовании данного режима налогоплательщик освобождается от уплаты НДФЛ, налога на имущество физических лиц, а также НДС, однако это правило применяется только в отношении вида деятельности, на который оформлен патент.

Применение ПСН освобождает предпринимателя от уплаты ряда налогов (рис. 12.4.1).

Что касается налогового периода, с 2021 г. им признается календарный месяц. Ранее им считался календарный год и в случае, если патент прекращался раньше, чем заканчивался год, налоговым периодом считался срок действия патента. Налоговая ставка установлена законодательством в размере 6 %.

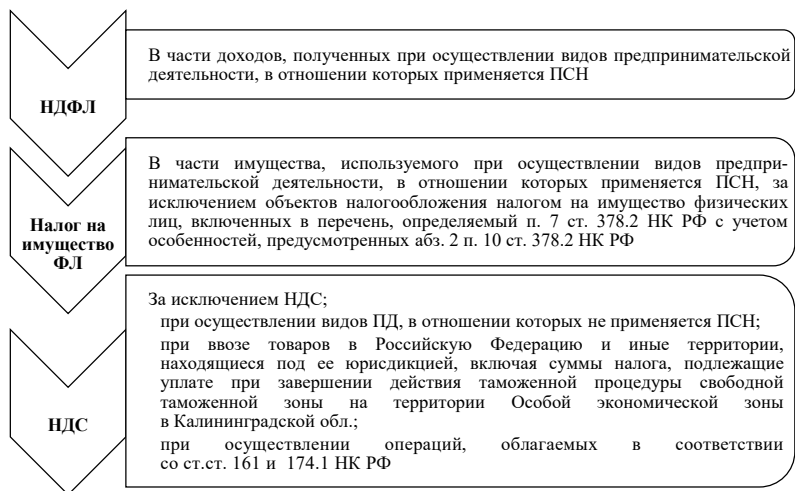


Рис. 12.4.1. Налоги, от уплаты которых освобождают при ПСН

Сама сумма налога исчисляется по следующей формуле:

$$\text{Налог} = \left(\frac{\text{Налоговая база}}{365 \text{ дней}} \times \text{Количество дней действия патента} \right) \times 6 \%,$$

в которой числовое значение налоговой базы определяется законодательством относительно каждого разрешенного для применения данной системы вида предпринимательской деятельности.

Процедура перехода на патентную систему состоит в подаче заявления в налоговый орган не позднее, чем за 10 дней до начала ее применения. При этом возможны различные способы его направления – лично в налоговый орган, через представителя, по электронной почте, посредством почтового отправления. Затем в течение пяти дней налоговый орган принимает решение либо о выдаче патента, либо об отказе, о чем уведомляет налогоплательщика. Датой постановки на учет в налоговой орган является дата выдачи патента.

Налогоплательщик уплачивает налог в порядке, который зависит от срока действия патента. Если срок составляет менее шести месяцев – оплата может производиться единожды, но не позднее окончания срока. В случае, если срок составляет более

шести месяцев – оплату следует осуществлять дважды – не менее трети в период первых 90 дней действия патента и оставшуюся часть до завершения действия патента.

При данном режиме индивидуальный предприниматель остается плательщиком страховых взносов как с собственных доходов, так и с выплат в пользу нанятых работников. При уплате патента можно уменьшить сумму налога на всю сумму уплаченных страховых взносов, если ИП осуществляет свою деятельность без работников, и на 50 %, если с работниками.

Что касается учета и отчетности, налоговый учет для индивидуального предпринимателя состоит в заполнении книги учета доходов. Подача же налоговой декларации при данном режиме не предусмотрена, однако следует отметить, что при совмещении нескольких режимов обязательным условием является раздельный учет по видам предпринимательской деятельности, которые относятся к патенту и к иной системе налогообложения.

Таким образом, рассмотрев все специальные налоговые режимы, доступные юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, следует провести сравнительный анализ. Основные характеристики рассмотренных налоговых систем указаны ниже (табл. 12.4.1).

Таблица 12.4.1

**Сравнительная характеристика
специальных налоговых режимов**

Налоговый режим	Ограничения	Замениют налоги:	Объект налогообложения	Налоговая ставка	Налоговый период	Представление налоговой декларации
УСН	1) Годовой доход <200 млн руб. 2) Численность сотрудников <130 чел. 3) Остаточная стоимость основных средств < 150 млн руб.	НДФЛ; Налог на имущество физических лиц; НДС	1) Доходы; 2) Доходы, уменьшенные на величину расходов	1) 6 % (8 %) 2) 1 % (20 %)	Календарный год	По итогам года

Продолжение табл. 12.4.1

Патент	1) Средняя численность сотрудников < 15 чел. 2) Ограниченный перечень видов деятельности	НДФЛ; Налог на имущество физических лиц; НДС	Потенциально возможная к получению величина годового дохода	6 %	Календарный год (в 2021 г. календарный месяц)	
ЕСХН	1) Доход от сельскохозяйственной деятельности > 70 %	НДФЛ; Налог на имущество физических лиц; НДС	Доходы, уменьшенные на величину расходов	6 %	Календарный год	По итогам года

Исходя из представленных данных, следует, что основным фактором, влияющим на выбор одного из вышеперечисленных налоговых режимов, является вид предпринимательской деятельности, который осуществляется юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем. Именно он является «отправной точкой» для рассмотрения альтернатив общей системе налогообложения. Следующим этапом следует сравнить численность сотрудников с ограничениями, введенными налоговым законодательством относительно каждого режима, и иные условия.

Кроме предусмотренной в налоговом законодательстве фактической возможности применения специального налогового режима, ввиду соответствия необходимым условиям, важнейшую роль играет налоговая нагрузка, которую обеспечит применение того или иного налогового режима. В связи с этим налогоплательщику необходимо провести анализ чистой прибыли, которая будет находиться в его распоряжении при разных вариантах. Так, при одной только упрощенной системе налогообложения следует рассмотреть следующие версии: доход составляет менее 150 млн руб. и численность сотрудников менее 100 человек при объекте налогообложения – доходы, соблюдение тех же условий при объекте – «доходы минус расходы», а также несоблюдение данных критериев при выборе первого или второго объекта

налогообложения. Из чего следует вывод, что только анализ выбора одного режима, такого как УСН, порождает четыре варианта развития событий.

Подводя итоги из вышесказанного, каждый налогоплательщик при определении системы налогообложения делает выбор, исходя как из ограничений, определенных Налоговым кодексом Российской Федерации, так и из собственно сформированных критериев. Ими может выступать желание составления и представления в налоговый орган отчетности, раздельное ведение учета при совмещении налоговых режимов, постоянный контроль за величиной дохода и так далее. Немаловажным условием при этом выступает налоговая политика, осуществляемая субъектом Российской Федерации, так как именно она оказывает влияние на изменение налоговых ставок и введение льгот касаясь отдельных видов предпринимательской деятельности или систем налогообложения в целом. Кроме того, помимо рассмотренных специальных налоговых режимов индивидуальному предпринимателю с 2019 г. доступен новый режим – налог на профессиональный доход.

§ 5. Налог на профессиональный доход

Существенное значение с 2019 г. для физических лиц приобрел Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» (далее – ФЗ № 422). Пока в налоговом кодексе данный налоговый режим не указан, тем не менее он получил широкое распространение среди граждан России, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Его введение является экспериментом, который продлится до 2028 г. Несмотря на название, территория, на которой граждане могут перейти на «налог для самозанятых» с июля

2020 г. может включать любой субъект, на котором он вводится в действие законами субъектов Российской Федерации. В рассматриваемом документе содержится информация об условиях применения, перехода и прекращения режима, об использовании приложения «Мой налог», а также иных элементах налога, таких как объект налогообложения, налоговая база, ставки и т. д.

Налог для самозанятых или налог на профессиональный доход является нововведением в части налогообложения физических лиц. Отличительной чертой данного специального налогового режима является факт того, что для его применения не обязательна регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. Эксперимент начал проводиться в 2019 г. в ограниченном перечне субъектов, таких как Москва, Московская и Калужская области, а также в республике Татарстан. В 2020 г. режим получил распространение по всей территории России и может вводиться в действие законами субъектов Российской Федерации.

Перейти на уплату налога на профессиональный доход могут физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность на территории того субъекта, в котором данный режим введен законодательством. Основным условием перехода является отсутствие у лица работодателя, а также сотрудников, выполняющих работу по трудовому договору. Иные ограничения, касающиеся перехода на режим для самозанятых граждан, указаны в ст. 4 ФЗ № 422. Указанный перечень содержит в себе предельное значение годового дохода, равное 2,4 млн руб. Следует также отметить, что данная статья вводит положение о том, что совмещение рассматриваемого режима с другими запрещено.

Применение режима «налог на профессиональный доход», как и другие специальные налоговые режимы, освобождает физическое лицо от уплаты следующих налогов: налога на доходы физических лиц в отношении доходов, являющихся объектом

налогообложения для указанной системы; налога на добавленную стоимость за исключением платежей, уплачиваемых при ввозе товара на территорию Российской Федерации. Кроме того, физические лица могут не уплачивать страховые взносы в течение периода применения налога на профессиональный доход (далее – НПД).

Процесс перехода на рассматриваемый режим заключается в постановке на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика. Заявление формируется посредством мобильного приложения «Мой налог». После проверки налоговым органом достоверности предоставленных данных, налогоплательщик ставится в нем на учет. В соответствии с чч. 6–8 ст. 5 ФЗ № 422 постановка осуществляется не позже шести дней со дня подачи заявления при условии предоставления информации, соответствующей реальности. Днем постановки на учет при этом считается день подачи заявления.

Снятие налогоплательщика с данного режима может производиться по инициативе как самозанятого, так и налогового органа в случае неудовлетворения деятельности лица условиям применения режима. В первом случае достаточно подачи заявления через приложение «Мой налог».

Что касается объекта налогообложения, им признаются доходы, полученные налогоплательщиком от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг и реализации имущественных прав. Ограничения в данной части определены в ч. 2 ст. 6 ФЗ № 422 и представляют собой закрытый перечень, в который входят продажа транспортного средства и недвижимости, доходы в натуральной форме и др. Следует отметить, что объектом налогообложения не могут быть признаны и доходы, полученные вследствие заключения гражданско-правового договора с заказчиком, являющимся работодателем налогоплательщика или бывшим таковым в течение последних двух лет на момент заключения договора.

Признание доходов при уплате налога на профессиональный доход осуществляется по кассовому методу, то есть непосредственно в момент поступления денежных средств физическому лицу. В целях определения налоговой базы доходы признаются нарастающим итогом с начала налогового периода – календарного месяца. При этом законодательством предусмотрена возможность корректировок предоставленных данных в случае ошибок при вводе данных, а также возврата денежных средств. Отражать доходы следует раздельно в зависимости от размера налоговой ставки по ним. Так, доходы, полученные в ходе реализации товаров, работ и услуг физическим лицам, облагаются по ставке 4 %, а юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям – 6 %.

Преимуществом данного режима является отсутствие обязанности физического лица по применению контрольно-кассовой техники, что облегчает осуществление деятельности в сфере реализации товаров (работ, услуг). Однако налогоплательщик обязан сформировать в мобильном приложении чек и предоставить его покупателю или заказчику в момент безналичной оплаты товаров (работ, услуг) или не позднее 9 числа месяца, следующего за месяцем, в котором были произведены расчеты в наличной форме.

Исчисление налога производится налоговым органом на основе информации, предоставленной налогоплательщиком в мобильном приложении «Мой налог». Таким образом, обязанность как по исчислению суммы налога, так и по предоставлению налоговой декларации в налоговые инспекции у самозанятого отсутствует, что также существенно облегчает работу в целом. Сумма налога определяется как величина налоговой ставки, умноженная на размер налоговой базы. В случае, когда доходы облагаются по различным ставкам – их произведения суммируются. Налоговый орган, исчислив сумму налога, подлежащую уплате, уведомляет об этом физическое лицо не позднее 12 числа

следующего за налоговым периодом месяца. Если такая сумма составляет менее 100 руб. – она прибавляется к налогу, подлежащему уплате в следующем месяце.

Уплата налога производится не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. В случае, если налогоплательщиком допущена неуплата – налоговый орган направляет последнему требование в срок до 10 дней, считая со дня истечения срока уплаты, указывая при этом необходимую к уплате сумму налога, а также начисленные пени.

Фактически уплата налога производится посредством списания денежных средств с карты, привязанной к мобильному приложению «Мой налог», либо перевода по реквизитам, указанным в уведомлении налогового органа.

Кроме того, самозанятым, уплачивающим налог на профессиональный доход, предоставляется право на налоговый вычет в размере 10 000 руб. Данную льготу налогоплательщик может использовать всего единожды. Размер налогового вычета рассчитывается исходя из налоговой ставки, которая применяется к определенной налоговой базе. Так, в отношении налога, исчисленного по ставке 4 %, налоговый вычет рассчитывается как 1 % от налоговой базы, в отношении налога, определенного как 6 % от налоговой базы – налоговый вычет составляет 2 % от последней. При этом сумма налогового вычета рассчитывается нарастающим итогом, что указывает на возможность уменьшения налогового бремени самозанятого лица до того момента, пока итоговая сумма вычета не достигнет 10 000 руб. Соответствующие расчеты производятся также налоговым органом.

Подводя итоги анализа нового специального налогового режима – налога на профессиональный доход для самозанятых граждан, следует выделить преимущества и недостатки данной системы. Данные аспекты продемонстрированы в табл. 12.5.1.

Таблица 12.5.1

**Преимущества и недостатки налогового режима
«Налог на профессиональный доход»**

Основные преимущества НПД	Основные недостатки НПД
Процедура перехода на режим для самозанятых граждан проста и не требует сбора значительного объема документов	Ограничение по годовому доходу, составляющее 2 400 000
Для самозанятых предусмотрены льготы в виде налогового вычета в размере 10 000 руб. (в 2020 г. данная сумма была увеличена в связи с осложнившейся обстановкой)	Экспериментально режим введен до 2028 г. включительно и его продление не утверждено на законодательном уровне
Отсутствие обязанности в составлении и предоставлении в налоговый орган отчетов и деклараций	Применение режима запрещает реализацию подакцизных товаров и товаров со специальной маркировкой
Отчисления в государственные внебюджетные фонды производятся на добровольной основе	Запрет на наем работников
Ставки налога составляют от 4 % до 6 %	
Не требуется использование контрольно-кассовой техники	

Особенностью данного режима является и отсутствие обязанности уплачивать страховые взносы в государственные внебюджетные фонды. Таким образом, самозанятый на добровольной основе может решить, делать отчисления в соответствующий фонд или нет.

Таким образом, применение рассматриваемого налогового режима характеризуется как положительными чертами, так и факторами, негативно влияющими на деятельность физического лица. Следует также обратить внимание на условия перехода и дальнейшего применения режима. Так как в случае утраты права применения НПД, у физического лица возникают обязанности, вытекающие из основной системы налогообложения.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие налоговые режимы выделяет налоговое законодательство Российской Федерации?
2. Перечислите условия перехода на УСН. Какие субъекты не вправе применять УСН?
3. Охарактеризуйте порядок исчисления и уплаты налога при применении УСН. Как и при каких условиях исчисляется сумма минимального налога?
4. Охарактеризуйте порядок исчисления и уплаты налога при применении ЕСХН.
5. Что понимается под соглашением о разделе продукции и в чем особенность системы налогообложения при выполнении данного соглашения?
6. В чем заключаются особенности патентной системы налогообложения? Каков порядок уплаты налога при переходе на данный специальный налоговый режим?

Тест по теме: «Упрощенная система налогообложения»

1. Какое из установленных НК РФ условий необходимо выполнить для перехода на УСН?

а) доходы от реализации за девять месяцев года, предшествовавшего году перехода на УСН, не должны превышать 112,5 млн руб.;

б) средняя численность работников за налоговый (отчетный) период не должна превышать 150 человек;

в) остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не должна превышать 100 млн руб.

2. В случае, если организации и индивидуальные предприниматели изъявили желание перейти на УСН, они обязаны подать в налоговый орган по своему местонахождению заявление:

а) в период с 1 сентября по 31 декабря года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на УСН;

б) в течение месяца с даты, начиная с которой налогоплательщики переходят на УСН;

в) в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на УСН.

3. От каких налогов освобождены налогоплательщики, перешедшие на УСН?

а) региональные и местные налоги;

б) налог на прибыль (НДФЛ), НДС, налог на имущество организаций (физических лиц);

в) НДС, налог на прибыль (НДФЛ), транспортный налог.

4. Какие организации не вправе применять УСН?

а) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;

б) негосударственные пенсионные фонды;

- в) банки;
- г) все ответы верны.

5. Какая установлена минимальная ставка налога, возможная для ИП на УСН с объектом «Доходы минус расходы»:

- а) 5 % (Д – Р);
- б) 0 % (Д – Р);
- в) 1 % (Д).

6. Можно ли отнести на прямое уменьшение единого налога по УСН с объектом доходы НДФЛ с суммы выплаты по больничному листу, произведенной счет работодателя?

- а) да, НДФЛ тоже уменьшает налог;
- б) нет, выплата пособия уменьшает налог без учета НДФЛ.

7. В случае утраты права на применение УСН следует подать декларацию по упрощенному налогу в срок:

- а) до 25 числа месяца, следующего за кварталом, в котором это право было утрачено;
- б) до 31 марта года, следующего за периодом утраты права на УСН;
- в) до 31 декабря года, в котором было утрачено право применять УСН.

8. В квартале перехода на ОСНО налогоплательщик имеет право взять к вычету суммы входного НДС, не отнесенные на расходы в период применения УСН, при условии:

- а) применялся объект «Доходы минус расходы», оплата входного НДС подтверждена документально, наличие счета-фактуры;
- б) оплата входного НДС подтверждена документально, наличие счета-фактуры;

в) применялся объект «Доходы минус расходы», оплата входного НДС подтверждена документально.

9. Перевод на общий режим налогообложения с УСН осуществляется:

а) с начала квартала, в котором допущено превышение установленных лимитов;

б) с начала месяца, в котором допущено превышение установленных лимитов;

в) в течение 10 дней, начиная с даты, когда допущено превышение установленных лимитов.

10. Одновременно с применением УСН организация вправе применять иные режимы налогообложения, а именно:

а) патентную систему налогообложения;

б) систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

в) систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Тест по теме: «Единый сельскохозяйственный налог»

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей устанавливается:

- а) НК РФ;
- б) Налоговым кодексом и законом субъекта Российской Федерации;
- в) отдельным федеральным законом.

2. Сельскохозяйственные товаропроизводители признаются плательщиками единого сельскохозяйственного налога, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации этой продукции составляет не менее:

- а) 70 %;
- б) 50 %;
- в) 100 %.

3. На уплату ЕСХН могут быть переведены:

- а) организации и ИП, производящие сельскохозяйственную продукцию, а также оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям;
- б) крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели;
- в) организации и крестьянские (фермерские) хозяйства.

4. Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога:

- а) организации, имеющие филиалы и (или) представительства и бюджетные учреждения;
- б) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, и организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- в) все вышеперечисленные.

5. Организации, перешедшие на уплату ЕСХН, не уплачивают:

- а) страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;
- б) таможенные пошлины;
- в) налог на имущество организаций.

6. Какие сведения сообщают организации в заявлении о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога:

- а) о размере предполагаемых доходов за истекший месяц;
- б) о размере доходов за 9 месяцев текущего года;
- в) о размере доходов за 12 месяцев истекшего года.

7. Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, подают в налоговый орган по своему местонахождению заявление в период:

- а) с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога;
- б) с 1 сентября по 20 ноября года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога;
- в) с 1 сентября по 31 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога.

8. Налоговая база единого сельскохозяйственного налога – это:

- а) площадь сельскохозяйственных угодий, признаваемых объектом налогообложения;
- б) денежное выражение доходов от реализации сельскохозяйственной продукции;

в) денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

9. Единый сельскохозяйственный налог уплачивается налогоплательщиком по месту:

- а) жительства индивидуального предпринимателя;
- б) нахождения организации;
- в) нахождения земельного участка.

10. Индивидуальный предприниматель представляет налоговую декларацию по единому сельскохозяйственному налогу в налоговый орган не позднее:

- а) 30-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
- б) 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- в) 31 марта года, следующего за налоговым периодом.

**Тест по теме: «Система налогообложения
при выполнении соглашений о разделе продукции»**

1. Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений, представляет в налоговые органы документы:

- а) соглашение о разделе продукции;
- б) решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с законом Российской Федерации «О недрах» и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников;
- в) соглашение о разделе продукции и решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с законом Российской Федерации «О недрах» и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

2. Применение специального налогового режима освобождает инвесторов от уплаты:

- а) местных налогов;
- б) региональных налогов;
- в) региональных и местных налогов.

3. Плательщик налогов и сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима – это:

- а) иностранные инвесторы;
- б) организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»;
- в) оператор, осуществляющий полномочия иностранного юридического лица.

4. Налогоплательщик подлежит постановке на учет в налоговом органе:

- а) по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения;
- б) по месту жительства;
- в) по усмотрению налогоплательщика (по месту жительства или по местонахождению участка).

5. Может ли налогоплательщик поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением СРП иному юридическому лицу?

- а) да, но по особому письменному разрешению Правительства Российской Федерации;
- б) да, основываясь на нормы гражданского права – по доверенности установленного образца;
- в) нет;
- г) да, на основании нотариально заверенной доверенности.

6. Налогоплательщик СРП подает декларации:

- а) по месту регистрации юридического адреса;
- б) по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения;
- в) в специализированную налоговую инспекцию по работе с иностранными организациями.

7. Налогоплательщики СРП перед началом нового финансового года подают в налоговые органы дополнительные документы:

- а) уточненные декларации по налогу на прибыль организации;
- б) смету расходов по СРП на следующий год;
- в) программу работ, направленных на улучшение показателей инвестиционной эффективности;

г) программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

8. Какой из вариантов раздела продукции предусматривает для инвестора уплату меньшего числа налогов?

- а) традиционный;
- б) прямой;
- в) косвенный.

9. Применение прямого метода раздела продукции между инвестором и государством предусматривает уплату:

- а) налога на прибыль, НДС;
- б) ЕСН, НДС;
- в) НДС, транспортного налога.

10. Уплачивает ли инвестор, для которого установлен специальный налоговый режим, транспортный налог?

- а) нет, только исключительно по используемым в деятельности, подпадающей под специальный режим, транспортным средствам;
- б) да, но только исключительно по используемым в деятельности легковым автомобилям;
- в) да, по особым «щадящим» ставкам;
- г) да, путем компенсации региональному бюджету отгрузки части добытого сырья.

Тест по теме: «Патентная система налогообложения»

1. Кто может являться налогоплательщиками по патентной системе налогообложения?

- а) индивидуальные предприниматели;
- б) индивидуальные предприниматели и общества с ограниченной ответственностью;
- в) только общества с ограниченной ответственностью;
- г) индивидуальные предприниматели и акционерные общества.

2. Патентную систему налогообложения имеют право применять:

- а) индивидуальные предприниматели, средняя численность наемных работников которых не превышает 10 человек;
- б) индивидуальные предприниматели, средняя численность наемных работников которых не превышает 15 человек;
- в) общества с ограниченной ответственностью, средняя численность наемных работников которых не превышает 15 человек.

3. Уплату каких налогов заменяет уплата патента при патентной системе налогообложения?

- а) налог на доходы физических лиц;
- б) налог на имущество физических лиц;
- в) транспортного налога;
- г) налога на добавленную стоимость.

4. Совмещение ПНС с иными системами налогообложения:

- а) запрещено;
- б) не запрещено ИП совмещать несколько режимов налогообложения;
- в) с разрешения налогового инспектора.

5. Каков срок действия патента:
 - а) 1 квартал;
 - б) 1 – 12 месяцев в пределах календарного года;
 - в) 6 месяцев.

6. Для получения патента ИП должен:
 - а) подать заявление в налоговый орган на получение патента по утвержденной форме;
 - б) подать заявление в налоговый орган в свободной форме;
 - в) выразить свое намерение в устной форме.

7. Срок выдачи налоговым органом патента:
 - а) в течение 5 дней со дня получения заявления на получение;
 - б) в течение 7 дней со дня получения заявления на получение;
 - в) в течение 1 месяца со дня получения заявления на получение.

8. Налоговый период при патентной системе налогообложения составляет:
 - а) 1 календарный месяц;
 - б) 1 календарный год;
 - в) срок, на который выдан патент (если он менее 1 календарного года).

9. Налоговая ставка при патентной системе налогообложения составляет:
 - а) 6 %;
 - б) 15 %;
 - в) 10 %.

10. Налогоплательщики при патентной системе налогообложения ведут учет доходов от реализации:
 - а) в книге учета доходов ИП;
 - б) освобождаются от ведения учета;
 - в) в книге учета доходов и расходов при УСН.

ГЛАВА XIII. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

§ 1. Земельный налог

Земельный налог — один из видов платежей за землю. Он взимается на территории Российской Федерации в соответствии с гл. 31 НК РФ. Цель введения платы за землю заключается в стимулировании рационального использования охраны и освоения земель, повышения плодородия почв, выравнивании социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечении развития инфраструктуры в населенных пунктах, формировании специальных фондов финансирования этих мероприятий. Величина земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев и землепользователей.

При введении в действие органы муниципальных образований могут их изменить исходя из экономического положения образования:

- налоговые ставки (в пределах, установленных ст. 394 НК РФ);
- порядок и сроки уплаты налога;
- налоговые льготы, а также основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Плательщики земельного налога (рис. 13.1.1).

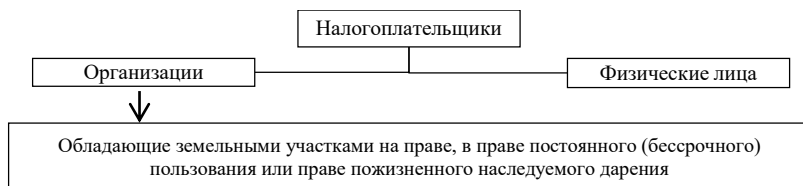


Рис. 13.1.1. Налогоплательщики земельного налога

Объектом налогообложения по земельному налогу являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Налоговая база по налогу определяется как его стоимость и определяется как кадастровая на 1 число отчетного периода (рис. 13.1.2).

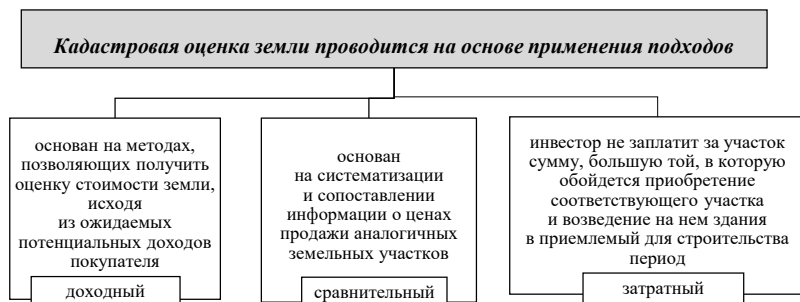


Рис. 13.1.2. Подходы для определения кадастровой стоимости

Кадастровая стоимость земельного участка определяется как усредненная величина по конкретному виду использования или максимальное значение из возможных видов использования.

Освобождаются от налогообложения субъекты, указанные ниже:

- *учреждения и органы уголовно-исполнительной системы* – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти учреждения и органы функций;
- *организации* – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- *религиозные организации* – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строе-

ния и сооружения религиозного и благотворительного назначения, а также земельных участков, предназначенных для размещения указанных объектов;

– *общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, – в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;*

– *организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а доля в фонде оплаты труда – не менее 25 % – в отношении земельных участков, используемых ими для производства и реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);*

– *учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям и др.*

Налоговую базу для физических и юридических лиц пропорционально их доле владения определяют налоговые органы по данным, которые предоставляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение «Государственного земельного кадастра, органами осуществляющими регистрацию прав

на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований» (п. 4 ст. 391 НК РФ)¹.

Налоговая база уменьшается на величину кадастровой стоимости 600 кв. м площади земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении.

Следующим категориям лиц уменьшается налоговая база по земельному налогу:

- Героям Советского Союза, Героям Российской Федерации, полным кавалерам ордена Славы;
- инвалидам I и II группы инвалидности;
- инвалидам с детства, детей-инвалидов;
- ветеранам и инвалидам ВОВ, а также ветеранам и инвалидам боевых действий;
- физическим лицам, имеющим право на получение социальной поддержки в соответствии с законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» и т. д.;
- физическим лицам, принимающим непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, при ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах в составе подразделений особого риска;
- физическим лицам, получившим или перенесшим лучевую болезнь или ставшими инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

– пенсионерам, получающим пенсии, а также лицам, достигшим возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

– физическим лицам, соответствующим условиям, необходимым для назначения пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, действовавшим на 31 декабря 2018 г.;

– физическим лицам, имеющим трех и более несовершеннолетних детей.

Уменьшение налоговой базы производится в отношении одного земельного участка по выбору налогоплательщика.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга (ст. 394 НК РФ).

Налоговые ставки устанавливаются следующим образом (рис. 13.1.3).

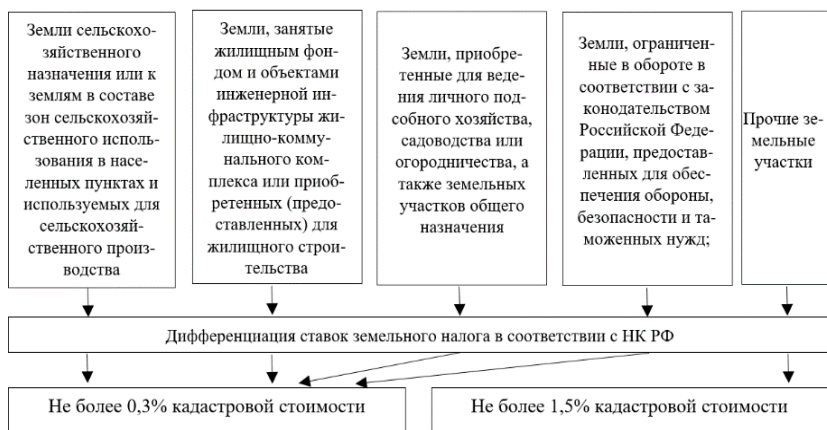


Рис. 13.1.3. Налоговые ставки земельного налога

Порядок исчисления и сроки уплаты налога

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (рис 13.1.4).



Рис. 13.1.4. Налоговый и отчетный периоды земельного налога

Сумму налога, подлежащую уплате налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляют налоговые органы. Физические лица уплачивают земельный налог на основании полученных налоговых уведомлений.

§ 2. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц – это местный налог. Это единственный налог, нормативно-правовое регулирование которого с 1991 г. осуществлялось на основании закона и только с 1 января 2015 г. нормативное правовое регулирование осуществляется гл. 32 НК РФ.

Налогоплательщиками признаются лица, владеющие имуществом или долями в нем на праве собственности.

Объекты обложения налогом на имущество физических лиц (рис. 13.2.1).



Рис. 13.2.1. Объекты налогообложения

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в размерах, не превышающих 0,1 % для жилых домов, частей жилых домов, квартир, частей квартир, комнат, гаражей и машиномест; 2 % для объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого более 300 млн руб.; 0,5 % – прочие.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости:

- от кадастровой стоимости объекта налогообложения;
- от вида объекта налогообложения;
- от места нахождения объекта налогообложения.

Лица, освобождающиеся от уплаты налогов на имущество физических лиц:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;
- участники Гражданской и ВОВ, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;
- лица, получающие льготы в соответствии с Законом РСФСР «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», и др.;
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, по состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями и имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

- лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца и др.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать налоговые льготы по налогу и основания для их использования.

От уплаты налога на строение, помещения освобождаются следующие лица:

- пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации;

- граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;

- родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей.

Налог на строение не взимается со следующих лиц:

- со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства на праве собственности и используемых исключительно в качестве студий, а также с жилой площадью, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, – на период такого их использования;

- с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 кв. м и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 кв. м.

Налоговым периодом признается один год.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость объектов, внесенная в ЕГРН (Единый государственный реестр недвижимости). При этом налоговая база определяется как кадастровая стоимость общего объема объекта налогообложения, уменьшенная на налоговый вычет в зависимости объекта обложения:

- если это квартира или часть жилого дома, то она уменьшается на величину 20 кв. метров по кадастровой стоимости данного объекта;

- если это комната или часть в квартире, то она уменьшается на величину 10 кв. метров по кадастровой стоимости данного объекта;

- если это жилой дом, то она уменьшается на величину 50 кв. метров по кадастровой стоимости данного объекта;

- если это единый недвижимый комплекс, то она уменьшается на один млн руб. от кадастровой стоимости данного объекта;

- если объект недвижимости принадлежит лицу, у которого имеется 3 и более детей, то она уменьшается на величину 5 кв. метров (если это квартира, комната, часть квартиры или комнаты) и 7 кв. метров (если это жилой дом или часть его) по кадастровой стоимости данного объекта на каждого несовершеннолетнего ребенка.

Порядок исчисления и уплаты налога.

Налог исчисляется по данным об кадастровой стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

Соответствующие органы, которые осуществляют регистрацию сделок с недвижимостью, обязаны предоставить в налоговый орган до 1 марта года, следующего за отчетным, информацию о принадлежности имущества собственникам по состоянию на 1 января текущего года.

Сумма налога определяется налоговыми органами как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога определяется отдельно в отношении каждого объекта налогообложения.

Порядок исчисления налога имеет ряд особенностей:

- по новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением или приобретением;
- за строение, помещение и сооружение, перешедшие по наследству, налог взимается с наследников с момента открытия наследства;
- в случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается, начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены;
- при переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника 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 него возникло право собственности.

При возникновении права на льготу в течение календарного года налог пересчитывается с месяца, в котором возникло это право. В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налогов сумма налога пересчитывается не более чем за три года по письменному заявлению налогоплательщика.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налог уплачивается по месту нахождения объекта налогообложения на основании налогового уведомления, направляемого налогоплательщику налоговым органом. Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за три предыдущих года. Пересмотр неправильно произведенного налогообложения допускается не более чем за три предыдущих года. Налог на имущество полностью зачисляется в бюджет по местонахождению (регистрации) объекта налогообложения.

§ 3. Торговый сбор

Уплата торгового сбора предусмотрена гл. 33 НК РФ. Торговый сбор с 2015 г. установлен только в городах федерального значения – в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе. На других территориях власти смогут вводить торговый сбор только после принятия специального федерального закона. Торговый сбор устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований. Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться льготы, основания и порядок их применения.

Плательщиками сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования установлен указанный сбор, с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на территории этого муниципального образования. Освобождаются от уплаты торгового сбора ИП на

патентной системе и налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог (п. 2 ст. 411 НК РФ).

Объектом обложения сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Дата возникновения объекта обложения сбором – это дата начала использования объекта осуществления торговли для осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор;

Дата прекращения объекта обложения сбором – это дата прекращения использования объекта осуществления торговли для осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор.

Согласно ст. 413 НК РФ торговый сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли. В законе дано понятие торговли – это вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады (подп. 2 п. 4 ст. 413 НК РФ). При этом в законе не уточняется, какими именно товарами должны торговать те, кто подпадает под действие торгового сбора. Это означает, что торговым сбором, по всей видимости, будет облагаться торговля любыми товарами. Сбор для малого бизнеса устанавливается правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли.

Виды торговли, относящейся к торговой деятельности:

- торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговые залы, являющихся автозаправочными станциями);
- торговля через объекты нестационарной торговой сети;
- торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющих торговые залы;
- торговля, осуществляемая путем отпуска товаров со склада.

Чтобы стать плательщиком сбора, объект осуществления торговли достаточно использовать хотя бы один раз в квартал (п. 1 ст. 412 НК РФ). Так, если ИП хотя бы раз в квартал продаст свои товары, например, на рынке выходного дня, то после этого он становится плательщиком торгового взноса. В законе не уточняется, на каком праве организация или ИП должны пользоваться объектом осуществления торговли. Не имеет значения, находится ли магазин или торговый павильон в собственности или же арендуется.

Организации и ИП по общему правилу должны будут рассчитывать торговый сбор самостоятельно по каждому объекту торговли. Формула для расчета:

$$\text{торговый сбор} = \text{ставка торгового сбора} \times \text{фактическое значение физической характеристики объекта торговли}$$

Фактическое значение характеристики объекта, это, например, площадь объекта торговли. Если количество объектов или их площадь увеличилась, при расчете торгового сбора изменения нужно учитывать с начала квартала, в котором изменение произошло. Если же количественные характеристики уменьшились, они снизят размер торгового сбора только со следующего квартала.

Согласно закону о торговых сборах, ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь. При этом ставка сбора не может

превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца.

В целях определения предельных ставок сбора не учитываются ограничения для применения патентной системы налогообложения по деятельности в виде розничной торговли, установленные подп. 1 п. 3 ст. 346.43 НК РФ.

Ставка сбора, установленного по торговле через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли, а также по торговле, осуществляемой путем отпуска товаров со склада, устанавливается в расчете на 1 квадратный метр площади торгового зала и не может превышать расчетную сумму налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли, выданного на три месяца, деленную на 50.

Максимальная ставка торгового сбора, установленного по деятельности по организации розничных рынков, не может превышать 550 руб. на 1 кв. м площади розничного рынка. Указанная ставка подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год. Площадь торгового зала определяется в соответствии с подп. 5 п. 3 ст. 346.43 НК РФ.

Нормативными правовыми актами муниципальных образований могут быть установлены дифференцированные ставки сбора в зависимости от территории осуществления конкретного вида торговой деятельности, категории плательщика сбора, особенностей осуществления отдельных видов торговли, а также

особенностей объектов осуществления торговли. При этом ставка сбора может быть снижена вплоть до нуля.

Налоговое законодательство официально закрепило ограничения максимальных ставок, зависящих от установленных показателей:

- от стоимости патента для розничной торговли (ставка сбора не может превышать расчетной стоимости патента, выданного на три месяца;
- от вида торговли (например, ставка сбора по деятельности по организации розничных рынков не может превышать 550 руб. на 1 кв. м площади розничного рынка);
- от площади торгового объекта (ставка сбора для стационарного магазина с площадью зала более 50 кв. м должна устанавливаться на 1 кв. м и не может превышать расчетную сумму налога «по патенту» для розничной торговли, выданного на три месяца и деленную на 50).

Пример расчета максимальной суммы торгового сбора. Имеется стационарная торговая точка, которая находится в городе Санкт-Петербург. Площадь составляет 100 кв. м. Патент на розничную торговлю на три месяца сейчас стоит 30 000 руб. Поэтому максимальный торговый сбор за квартал (ст. 414 НК РФ) составит 60 000 руб. (30 000 руб. / 50 × 100 кв. м). Величина торгового сбора связана с размером стоимости патента.

Плательщик сбора обязан уведомить в течение пяти дней с даты возникновения объекта обложения сбором уполномоченный орган, который в свою очередь информирует налоговый орган, после чего налоговики осуществляют постановку и снятие с учета предприятия, индивидуального предпринимателя в качестве плательщика соответствующего сбора. После этого в пятидневный срок плательщику направляется соответствующее свидетельство в установленной федеральным органом исполнительной власти в области контроля и надзора налоговой сферы форме.

Уведомление о постановке на учет в качестве налогоплательщика сбора по объекту осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, о расчете сбора, служащее основанием для исчисления и уплаты сбора. В уведомлении указывается:

- объект обложения сбором (вид предпринимательской деятельности и объект осуществления торговли, с использованием которого осуществляется (прекращается) указанная предпринимательская деятельность);
- характеристики (количество, площадь) объекта осуществления торговли, необходимые для определения суммы сбора.

При этом стоит иметь в виду, что если плательщик сбора, установленного законодательством о налогах и сборах, не уведомит соответствующим образом и в установленном законом порядке государственный орган, то это повлечет следующие последствия – осуществляемая малым бизнесом предпринимательская деятельность будет оцениваться в качестве ведения деятельности организацией без постановки на учет в налоговом органе.

Постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются *по месту нахождения объекта недвижимого имущества* (в случае, если предпринимательская деятельность, в отношении которой установлен сбор, осуществляется с использованием объекта недвижимого имущества) и *по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя)* (в иных случаях).

В случае, если несколько объектов осуществления видов предпринимательской деятельности, в отношении которых установлен сбор, находятся в одном муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или

Севастополе) на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка на учет плательщика сбора осуществляется налоговым органом по месту нахождения указанного объекта, сведения о котором поступили от плательщика сбора впервые (рис. 13.3.1).

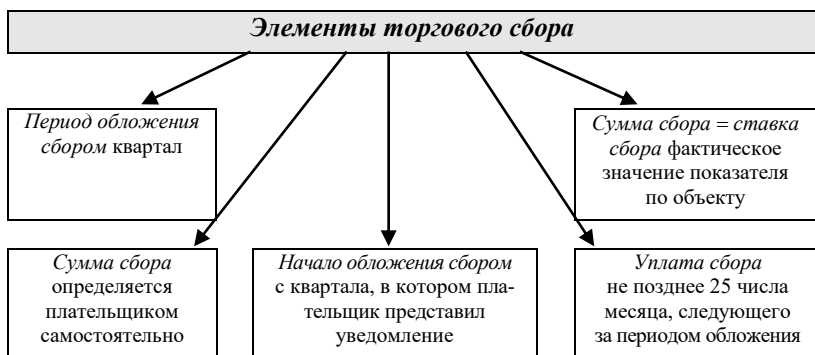


Рис. 13.3.1. Элементы торгового сбора

Вопросы для самоконтроля

1. Какие местные налоги установлены НК РФ? В чем заключается особенность их законодательного установления и закрепления?
2. Перечислите и раскройте основные элементы земельного налога.
3. Охарактеризуйте особенности исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц. В отношении каких категорий налогоплательщиков предусмотрены налоговые льготы?
4. В каких субъектах Российской Федерации установлен торговый сбор? В чем заключается особенность исчисления и уплаты торгового сбора?

Тест по теме: «Местные налоги»

1. Определите, что является налогооблагаемой базой при расчете земельного налога:

- а) площадь земельного участка;
- б) кадастровая стоимость;
- в) площадь земельного участка, не занятого строениями и сооружениями.

2. Определите, какой из перечисленных ниже пунктов относится к термину «налогоплательщики земельного налога»:

- а) организации, которые имеют в собственности земельные участки;
- б) организации и физические лица, имеющие на праве собственности, постоянного пользования, пожизненного наследуемого имущества земельные участки, обладающие земельными участками;
- в) физические лица, которые имеют на праве собственности, постоянного пользования, пожизненного наследуемого имущества земельные участки.

3. Определите, какой из перечисленных ниже пунктов относится к понятию «земельные участки» при определении объекта налогообложения по уплате земельного налога:

- а) расположенные в пределах территории субъекта Российской Федерации;
- б) вне зависимости от расположения;
- в) расположенные в пределах территории муниципального образования, на территории которого введен земельный налог.

4. Налог на имущество физических лиц определяется:

- а) самостоятельно налогоплательщиком;
- б) налоговым органом;
- в) органом, осуществляющим учет и регистрацию соответствующего имущества.

5. С какого месяца физические лица освобождаются от налога на имущество в случае возникновения права на льготу в течение года?

- а) с месяца, в котором возникло право на льготу;
- б) с месяца, следующего за месяцем, в котором возникло право на льготу;
- в) с первого января следующего года;
- г) со следующего налогового периода.

6. Гражданка Конева К.К. имеет в собственности один гараж, две квартиры, автомобиль LADA, загородный дом, две дачи. Перечислите, что из исходных данных признается объектом налогообложения на имущество физических лиц.

- а) запрещено;
- б) не запрещено ИП совмещать несколько режимов налогообложения;
- в) с разрешения налогового инспектора.

7. Выберите, кто из перечисленных субъектов освобождается от уплаты торгового сбора согласно налоговому законодательству с приведением соответствующих норм НК РФ:

- а) индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, и налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- б) индивидуальные предприниматели и организации, применяющие упрощенную систему налогообложения;
- в) индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, и налогоплательщики, уплачивающие единый налог на вмененный доход;
- г) организации, применяющие общую систему налогообложения.

8. Определите, что является объектом обложения торгового сбора согласно НК РФ с приведением соответствующих законодательных норм:

а) объект движимого имущества, который используется для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала;

б) объект недвижимого имущества, применяемый в ходе предпринимательской деятельности налогоплательщиком, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала;

в) объект движимого или недвижимого имущества, используемый для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала;

г) объект движимого или недвижимого имущества, используемый для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение года.

9. Расчет торгового сбора осуществляется:

а) исключительно налоговой службой на основании сведений, предоставленных органом местного самоуправления, уполномоченным нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования;

б) плательщиком самостоятельно;

в) плательщиком самостоятельно, а в случае неисчисления сбора самостоятельно – налоговой службой на основании сведений, предоставленных органом местного самоуправления, уполномоченным нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования;

г) органом местного самоуправления, уполномоченным нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1

Помещение находится в равной долевой собственности организации и физического лица. Физическое лицо владеет частью помещения три года. Балансовая стоимость помещения – 4 800 000 руб., кадастровая стоимость – 4 380 000 руб., рыночная стоимость – 5 200 000 руб. Организация использует свою часть помещения под магазин. Физическое лицо использует часть помещения кадастровой стоимостью 2 000 000 руб. в качестве творческой мастерской художника с июня текущего года.

Рассчитать размер налога на имущество физического лица, подлежащего уплате в бюджет за год.

Задание 2

Земельный участок кадастровой стоимостью 1 600 000 руб. площадью 800 кв. м расположен на территории г. Первоуральск. Участок находится в собственности физического лица, являющегося инвалидом I группы, и используется им для личного подсобного хозяйства.

Рассчитать размер земельного налога, подлежащего уплате в бюджет за год.

Задание 3

Почетный гражданин г. Екатеринбурга в июне текущего года приобрел на территории Екатеринбурга земельный участок площадью 9 500 кв. м. Кадастровая стоимость земельного участка – 8 550 000 руб.

Рассчитать размер земельного налога, подлежащего уплате в бюджет за год, при условии, что 1/2 земельного участка используется под личное подсобное хозяйство, а процент сдается в аренду организации для выращивания картофеля.

Задание 4

У индивидуального предпринимателя, осуществляющего торговую деятельность на территории г. Москвы, есть три торговых объекта:

- палатка, расположенная на розничном рынке «Славянский мир»;
- магазин «Удача» с площадью зала равной 25 кв. м, расположенный в Тверском районе;
- магазин «Классный» с площадью зала равной 85 кв. м, расположенный в Южном Бутово.

Определить размер торгового сбора, подлежащий уплате индивидуальным предпринимателем.

ГЛАВА XIV. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ КОНТРОЛИРУЮЩИХ ОРГАНОВ ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ ПРАВОНАРУШЕНИЯМ И ПРЕСТУПЛЕНИЯМ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

§ 1. Цели, задачи и основные направления деятельности контролирующих и правоохранительных органов за соблюдением законодательства о налогах и сборах

Первое упоминание термина «налоговое правонарушение» связано с Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П¹, в соответствии с п. 5 которого налоговое правонарушение должно определяться как установленное законодательством Российской Федерации противоправное виновное деяние, совершенное с одной из двух форм вины, предусмотренных законодательством (умышленно либо по неосторожности). Затем было дано определение и согласно ст. 106 НК РФ: «налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность»².

¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой ст. 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12790/.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

На основе анализа данной в Налоговом кодексе дефиниции и трудов ученых этой области выделяют основные и дополнительные признаки налоговых правонарушений (рис. 14.1.1). Общественная опасность данного вида правонарушения заключается в том, что одним из последствий нарушения налогового законодательства является материальный ущерб бюджетной системе России в качестве недополученных налоговых поступлений, что влечет за собой негативные последствия как для государства в целом, так и для отдельных незащищенных слоев населения (детей, пенсионеров и т. д.).

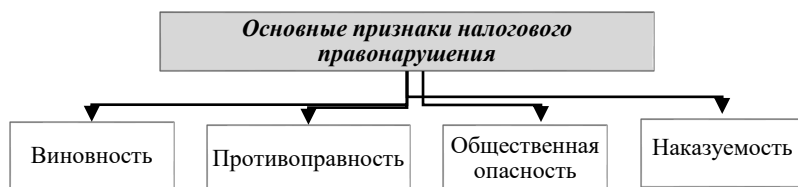


Рис. 14.1.1. Основные признаки налогового правонарушения

Как было отмечено ранее, согласно теоретической основе налоговых правонарушений выделяют и дополнительные признаки таких правонарушений (рис. 14.1.2).

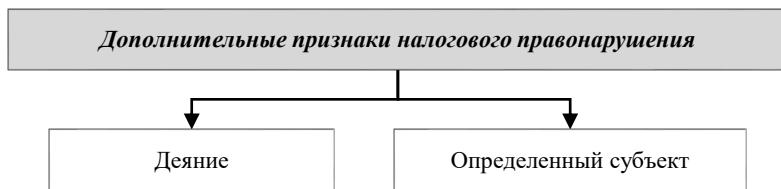


Рис. 14.1.2. Дополнительные признаки налогового правонарушения

Согласно законодательству в сфере налогообложения деяние как признак определяется тем, что налоговое правонарушение может совершаться как в форме действия, так и в форме бездействия.

Другой признак – определенные участники, к которым относятся следующие (ст. 9 НК РФ):

«1) организации и физические лица, которые признаются налогоплательщиками в установленном порядке;

2) организации и физические лица, которые в установленном порядке признаются налоговыми агентами;

3) налоговые органы и соответствующие территориальные органы, которые уполномочены осуществлять контроль и надзор в сфере налогообложения (за своевременностью, правильностью, полнотой перечисления законно установленных НК РФ налогов, сборов, страховых взносов, обязательных платежей;

4) таможенные органы»¹.

Стоит отметить, что перечень участников налоговых правоотношений, указанный в ст. 9 НК РФ, не является исчерпывающим. Справедливо добавить к этому списку: Правительство Российской Федерации; Министерство Финансов Российской Федерации; органы, которым в порядке, определенным налоговым законодательством, за осуществление каких-либо действий полагается уплата госпошлины; органы и должностные лица, уполномоченные осуществлять регистрацию организаций, транспортных средств и пр.; лицензирующие органы и т. д.

Для теоретического изучения понятия налоговых правонарушений целесообразно рассмотреть виды таких правонарушений по различным классификационным признакам. Первым критерием, на основании которого можно произвести разграничение налоговых правонарушений, является характер субъекта:

– налоговые правонарушения, совершаемые юридическими лицами;

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 21.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

- налоговые правонарушения, совершаемые физическими лицами;
- налоговые правонарушения, совершаемые юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями;
- налоговые правонарушения, совершаемые физическими лицами, юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.

Примером налоговых правонарушений, совершаемых юридическими лицами, являются нарушения порядка регистрации объектов игорного бизнеса, совершаемое физическими лицами – отказ эксперта, переводчика и др. от участия в налоговой проверке, дача ими заведомо ложных сведений, совершаемые физическими лицами, юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями – полная или частичная неуплата налогов, сборов, страховых взносов.

Следующее основание для классификации налоговых правонарушений – это деление на налоговые правонарушения, непосредственным объектом которых являются имущественные и неимущественные правоотношения (рис. 14.1.3).

Имущественные правоотношения связаны с регламентированным Налоговым кодексом Российской Федерации процессом по взиманию налогов и сборов. К примеру, занижение налоговой базы путем нарушения хозяйствующим субъектом правил учета объектов налогообложения, занижение базы для исчисления налога посредством неуплаты или частичной уплаты сумм налогов.

Неимущественные налоговые правоотношения включают в себя установленный налоговым законодательством порядок управления в этой сфере. Например, когда налогоплательщик осуществляет свою хозяйственную деятельность без постановки на учет в ФНС России, либо, когда налоговая декларация подается организацией в налоговый орган не в срок, или грубое нарушение правил учета объектов налогообложения в течение одного налогового периода и т. д.



Рис. 14.1.3. Классификация налоговых правонарушений в зависимости от непосредственного объекта

Другой признак, лежащий в основе классификации налоговых правонарушений – характер и объем негативных последствий (рис. 14.1.4).

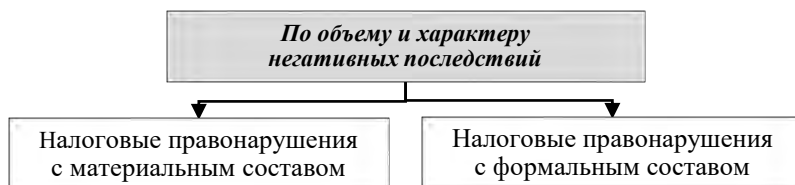


Рис. 14.1.4. Классификация налоговых правонарушений по объему негативных последствий

Если для квалификации нарушения налогового законодательства как налогового правонарушения необходимым признаком является наступление общественно вредных последствий, то это материальный состав. Если для квалификации достаточно самого факта совершения правонарушения, то налицо формальный состав налогового правонарушения.

Следующая классификация – по форме противоправного деяния (рис. 14.1.5). Налоговые правонарушения могут совершаться в результате какого-либо противоправного деяния, то есть в форме действия, бездействия и в смешанной форме.

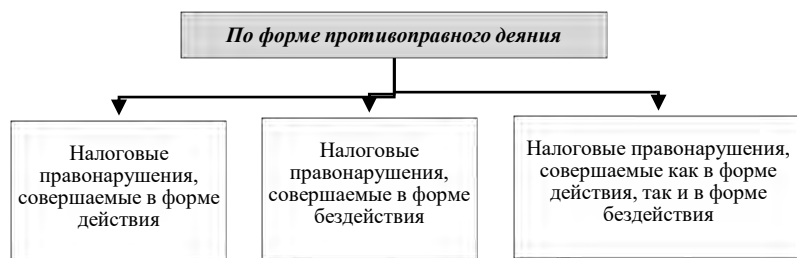


Рис. 14.1.5. Классификация налоговых правонарушений по форме противоправного деяния

Если говорить о налоговых правонарушениях, совершаемых в форме действия, – это может выражаться во внесении в бухгалтерский и налоговый учет ложных сведений, искажающих информацию, необходимую для исчисления налогов, сборов и иных платежей в бюджет¹. Форма бездействия при совершении нарушений налогового законодательства может заключаться в том, что, например, бухгалтеры не принимают к бухгалтерскому и налоговому учету данные о фактах хозяйственной деятельности экономического субъекта. Смешанная форма совершения противоправных действий – это сочетание действий и бездействий.

Так как деяния недобросовестных налогоплательщиков и других субъектов налоговых правонарушений и преступлений разнообразны (преследуя корыстные цели, лица, совершающие нарушения в сфере налогообложения, идут на различные «уловки»), то выделяют следующую классификацию (рис. 14.1.6).

¹ Егорова Е. В. Отдельные аспекты использования бухгалтерских знаний по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками в целях выявления преступлений экономической направленности // Вестник Московского университета МБД России. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otdelnye-aspekty-ispolzovaniya-buhgalterskih-znaniy-po-uchetu-raschetov-s-postavschikami-i-podryadchikami-v-tselyah-vyyavleniya> (дата обращения: 25.02.2022).

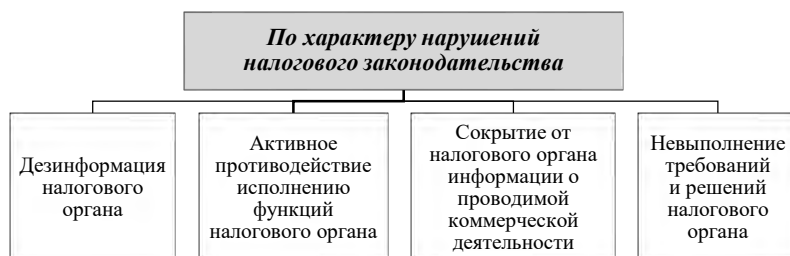


Рис. 14.1.6. Классификация налоговых преступлений по характеру нарушений налогового законодательства

Далее на основе положений и теории бухгалтерского учета приведена классификация преступлений в налоговой сфере по характеру отражения сведений в бухгалтерском учете (рис. 14.1.7).

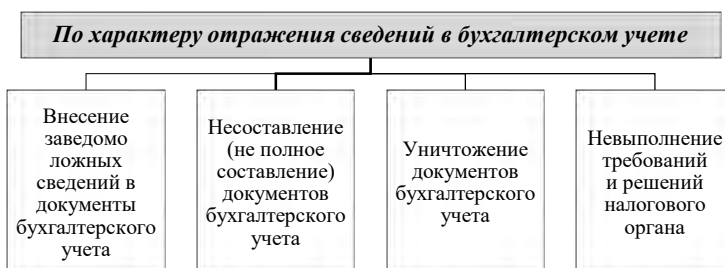


Рис. 14.1.7. Классификация налоговых преступлений по характеру отражения сведений в бухгалтерском учете

Так, признаки совершения налоговых правонарушений могут быть выявлены и классифицированы в рамках отражения хозяйственных операций в первичных документах бухгалтерского учета, регистрах, которые могут быть использованы для налогового учета организации в целях исчисления и уплаты налогов в бюджет, а также финансовой отчетности предприятия.

Наконец, последним специфичным классификационным признаком для налоговых преступлений, который следует изучить, будет характер отраженных в бухгалтерском учете сделок (рис. 14.1.8).



Рис. 14.1.8. Классификация налоговых преступлений по характеру отраженных сделок

Основная контрольная деятельность за соблюдением налогового законодательства возложена на Федеральную налоговую службу Российской Федерации. Главной целью ее деятельности является осуществление противодействия уклонению от уплаты налогов и сборов, а также использованию иных схем совершения налоговых правонарушений, что обеспечит полное и своевременное поступление денежных средств в бюджет страны и создаст равные условия ведения деятельности на рынке для всех участников.

Основные направления деятельности налоговых органов, которые способствуют снижению уровня совершения налоговых правонарушений в стране представлены ниже:

- обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах;

- создание комфортных условий для исполнения лицами, уплачивающими налоги, возложенных на них налоговых обязательств;
- снижение административной нагрузки и упрощение процедур;
- укрепление и совершенствование кадрового потенциала;
- осуществление постоянного налогового контроля, а именно осуществление налогового мониторинга, камеральных и выездных налоговых проверок.

Совместно с налоговыми органами активную деятельность, направленную на контроль за соблюдением налогового законодательства, ведут правоохранительные органы.

§ 2. Совместная деятельность налоговых и правоохранительных органов по выявлению налоговых правонарушений и преступлений

Одной из целей деятельности правоохранительных органов является сотрудничество с налоговыми органами по обеспечению стабильности экономики и экономической безопасности страны в области налогообложения.

На правоохранительные органы также возложен ряд задач, которые непосредственно связаны с обеспечением безопасности и соблюдением законности в области налогообложения. Главные из них :

- осуществление деятельности по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений;
- оказание содействия налоговым органам, а также обеспечение безопасности сотрудников налоговых органов при осуществлении выездных налоговых мероприятий;
- деятельность, направленная на выявление, предупреждение и пресечение нарушений в самих налоговых органах, в особенности это касается рассмотрения вопросов о наличии в них коррупционных связей и т. д. (рис. 14.2.1).

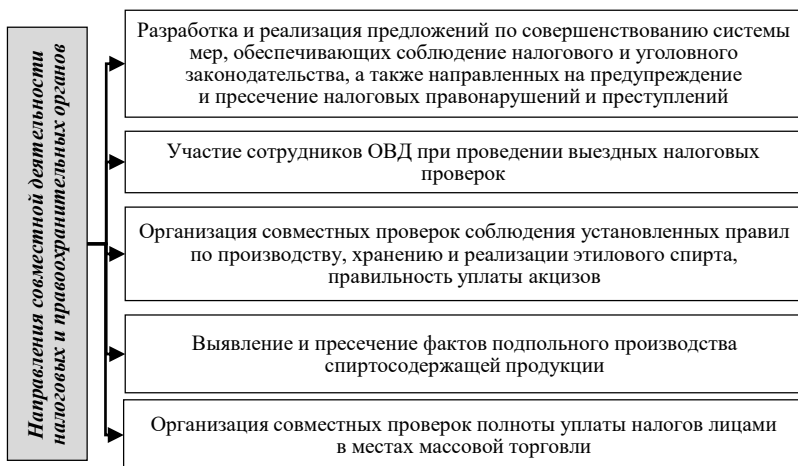


Рис. 14.2.1. Направления совместной деятельности налоговых и правоохранительных органов

Исходя из вышеуказанного, можно сделать вывод о том, что совместная деятельность контролирующих органов в лице налоговых структур с правоохранительными органами позволяет наиболее полно и эффективно осуществлять деятельность по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений.

Взаимодействие правоохранительных и налоговых органов в рамках борьбы с преступностью в сфере налогообложения представляет собой регламентированную законодательством Российской Федерации совместную деятельность, которая нацелена на выявление, раскрытие и предупреждение налоговых преступлений.

Так как налоговые правонарушения и преступления могут выявляться в том числе в ходе выездных налоговых проверок, то важным аспектом является определение роли правоохранительных органов и их взаимодействие с налоговыми органами по выявлению нарушений налогового законодательства в ходе проведения выездных налоговых проверок.

Общие положения, принципы и порядок действия правоохранительных органов в процессе предупреждения, выявления и пресечения налоговых правонарушений и преступлений регламентируется п. 4 приказа МВД России от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 (рис. 14.2.1).

Нормативная правовая база
Конституция Российской Федерации
Федеральный закон Российской Федерации «О полиции»
Федеральный закон Российской Федерации «Об оперативно-розыскной деятельности»
Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»
Налоговый кодекс Российской Федерации
Межведомственный Приказ МВД и ФНС России № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений»

Рис. 14.2.2. Основные нормативные правовые акты, регламентирующие совместную деятельность органов внутренних дел и налоговых органов по противодействию налоговым правонарушениям и преступлениям

Между налоговыми и правоохранительными органами заключены соглашения межведомственного характера, регулирующие взаимодействие при выявлении нарушений законодательства о налогах и сборах.

К ним относится письмо ФНС России от 2 июня 2016 г. № ГД-4-8/9849 «Об организации работы по взаимодействию с правоохранительными органами в случаях выявления признаков налоговых преступлений», в котором разъясняются элементы состава, а также обстоятельства преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, т. е. сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов.

Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой

службой (утв. МВД России № 1/8656, ФНС России № ММВ-27-4/11 от 13 октября 2010 г.) (ред. от 01.11.2017), которое призвано организовать и обеспечить комплекс взаимных мер по контролю за деятельностью в установленных сферах, совместное решение вопросов выявления, расследования, пресечения и предупреждения налоговых правонарушений, повышение и укрепление налоговой дисциплины в экономике государства, а также своевременность и полноту внесения в государственные бюджеты и фонды различных уровней сборов и налоговых платежей.

Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (13 февраля 2012 г. № 101-162-12/ММВ-27-2/3) (ред. от 24.12.2018), предусматривающее взаимный информационный обмен данными, опытом, консультации в разрешении вопросов, подпадающих по компетенцию сторон.

Соглашение ФНС России № ММВ-23-11/2, Генпрокуратуры России № СД-1-14 от 14 февраля 2014 г. «О взаимодействии Генеральной прокуратуры Российской Федерации и Федеральной налоговой службы в области противодействия коррупции» в целях обмена информацией, используемой при решении и осуществлении возложенных российским законодательством о налогах и сборах задач и полномочий.

Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы (21 января 2010 г. № 01-69/1, № ММ-27-2/1) (ред. от 06.10.2021), заключенное в целях оперативного обеспечения обеих сторон интересующей информацией, надзора за внешнеэкономической деятельностью ее участников, выработки совместных законодательных проектов по организации проверок предприятий, ведущих дела в таможенной сфере.

Процесс взаимодействия налоговых и правоохранительных органов осуществляется посредством совместных форм по определенным направлениям.

Формы взаимодействия представляют собой организационно-структурное выражение совместной деятельности контролирующих и правоохранительных органов по предупреждению, выявлению, расследованию и пресечению налоговых правонарушений (рис. 14.2.3).



Рис. 14.2.3. Формы взаимодействия контролирующих и правоохранительных органов

Направления взаимодействия представляют собой разного рода области налоговой сферы, в которых совершаются правонарушения:

- выявление и пресечение противоправной деятельности физических и юридических лиц, уклоняющихся от уплаты налогов;
- выявление и пресечение нарушений законодательства в сфере налогов и сборов, государственной регистрации, банкротства;
- выявление и пресечение нарушений законодательства в сфере валютного регулирования и валютного контроля;
- предотвращение фактов неправомерного возмещения из бюджета НДС;

– выявление кредитных организаций, не исполнивших платежные документы по перечислению денежных средств в бюджеты различных уровней.

§ 3. Зарубежный опыт взаимодействия государственных органов при выявлении налоговых правонарушений

В современном мире используются различные способы борьбы с преступностью, в том числе в России развивается институт взаимодействия налоговых и правоохранительных структур по борьбе с правонарушениями в области исполнения обязательств по уплате отдельными гражданами или организациями налогов и сборов. В зарубежных странах также активно используется подобный институт взаимодействия для борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями. Это обусловлено тем, что данное противодействие подразумевает под собой: предупреждение, выявление, пресечение и расследование налоговых правонарушений, а также возврат средств, которые не были уплачены в соответствующий бюджет.

Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) выделяет ряд структур, которые имеют прямое отношение к противодействию правонарушениям и преступлениям в области налогообложения.

Ведомства, которые занимаются противодействием налоговым преступлениям, по рекомендациям ОЭСР:

- налоговая администрация;
- таможенная администрация;
- органы по борьбе с отмыванием денежных средств;
- полиция и специализированные правоохранительные органы;
- генеральная прокуратура и др.

В различных странах налоговые и правоохранительные органы взаимодействуют в различной мере. Существуют страны,

в которых это взаимодействие не является целесообразным, так как существует отдельный орган, который занимается выявлением и расследованием преступлений налоговой направленности и не относится к налоговым органам.

Таким примером является Канада, в которой существует отдельный государственный орган – Налоговая служба Канады, которая занимается раскрытием преступлений налоговой направленности. В других странах для оказания содействия в раскрытии налоговых правонарушений и преступлений создаются отдельные структуры при Министерстве финансов указанного государства. Примерами таких стран являются Греция, где создаются специализированные правоохранительные агентства, а также Исландия – Директорат по налоговым преступлениям.

На текущий момент особенная степень взаимодействия налоговых и правоохранительных структур выделяется в Италии. Это связано с тем, что в Италии высокий уровень преступности вследствие экономической ситуации, также в Италии высока доля совершения налоговых преступлений, что объясняет необходимость межведомственного сотрудничества.

В Италии создано специальное подразделение, которое занимается борьбой с различными финансовыми и налоговыми нарушениями законодательства – Финансовая гвардия. В нее входит отдельное подразделение по борьбе с правонарушениями в области налогообложения – Налоговая полиция.

В странах, которые входят в состав СНГ, все непросто. Каждое отдельное государство выбирает свой способ борьбы с нарушениями законодательства о налогах и сборах. Однако, рассмотрев все страны СНГ, можно найти закономерности и выделить несколько видов, которые определяют уровень взаимодействия правоохранительных структур с налоговыми органами (рис. 14.3.1).

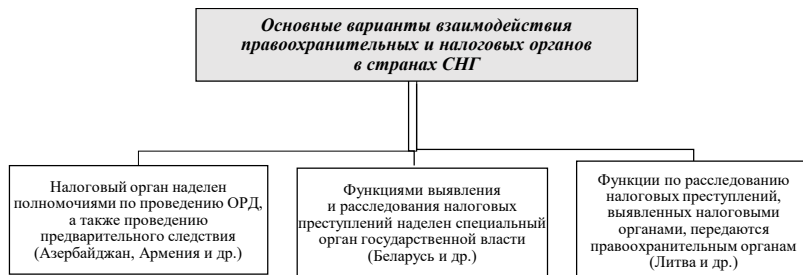


Рис. 14.3.1. Варианты взаимодействия налоговых и правоохранительных структур в странах СНГ

В итоге можно сделать вывод, что не во всех странах развит такой институт, как взаимодействие налоговых служб и правоохранительных структур для противодействия правонарушениям и преступлениям в области налогообложения. В каких-то странах используются совершенно другие способы, отличные от нашей страны. Наша задача рассматривать и анализировать их опыт и принимать уже собственные решения, которые будут более приемлемы и удобны в нашей стране. Но, несомненно, тесное взаимодействие правоохранительных органов и фискальных служб с использованием информационных ресурсов, с обменом информацией позволит своевременно и эффективно бороться с самыми сложными налоговыми правонарушениями и преступлениями.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие существуют направления деятельности контролирующих органов по соблюдению налогового законодательства?
2. Перечислите и раскройте направления совместной деятельности налоговых и правоохранительных органов.
3. Охарактеризуйте формы взаимодействия контролирующих и правоохранительных органов.
4. Какие ведомства осуществляют противодействие налоговым правонарушениям по рекомендациям ОЭСР?

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Российской газета. – 2020. – № 144.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : ГК : Федеральный закон № 51-ФЗ : принят Государственной Думой 21 октября 1994 г. (ред. от 25.02.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/.

3. Уголовный кодекс Российской Федерации : УК : Федеральный закон № 63-ФЗ : принят Государственной Думой 24 мая 1996 г. : одобрен Советом Федерации от 5 июня 1996 г. (ред. от 25.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_10699/.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : НК : Федеральный закон № 146-ФЗ : принят Государственной Думой 16 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. (ред. от 29.11.2021) // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/10900200/>.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : НК : Федеральный закон № 117-ФЗ : принят Государственной Думой 19 июля 2000 г. : одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 г. (ред. от 26.03.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

6. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : КоАП : Федеральный закон № 195-ФЗ : принят Государственной Думой 20 декабря 2001 г. : одобрен Советом Федерации 26 декабря 2001 г. (ред. от 16.04.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/.

7. Федеральный закон Российской Федерации от 16 ноября 2011 г. № 319-ФЗ «О внесении изменений в главу 29 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. – 2011. – № 261.

8. Федеральный закон Российской Федерации от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 01.01.2022) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.

9. Федеральный закон Российской Федерации от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» (ред. от 01.01.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_311977/.

10. Указ Президента Российской Федерации от 13 мая 2017 г. № 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216629/.

11. Указ Президента Российской Федерации от 21 июля 2020 г. № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» // Администрация Президента России. – URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/45726>.

12. Письма УФНС по г. Москве от 13 января 2005 г. № 11-11н/00766, от 17 ноября 2004 г. № 23-10/5/72963 // Электронное собрание консультационных и разъяснительных писем органов государственной власти Российской Федерации. – URL: <http://gospismo.ru/library/fns86/> (дата обращения: 20.02.2021).

13. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 26 августа 2005 г. № КА-А40/8125-05 // НПП «Гарант-сервис». – URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/-prime/doc/5084584/>.

Литература

1. Аджиева, А. И. Налог на добавленную стоимость как индикатор экономической активности на внутреннем рынке / А. И. Аджиева // *Kant*. – 2019. – № 4 (33). – С. 13–16.
2. Альбекхаджиева, Р. З. Место и роль налога на прибыль организаций в налоговой системе Российской Федерации / Р. З. Альбекхаджиева // *Научно-методический электронный журнал «Концепт»*. – 2017. – Т. 2. – С. 288–290.
3. Бобошко, В. И. Совершенствование государственного финансового контроля в Российской Федерации / В. И. Бобошко // *Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит*. – 2016. – № 4. – С. 19–26.
4. Бобошко, Н. М. Налоги и налогообложение : курс лекций / Н. М. Бобошко. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2017. – 222 с.
5. Гаврилов, П. А. Недобросовестность налогоплательщика в сфере налоговых отношений / П. А. Гаврилов // *Налоговые споры: теория и практика*. – 2014. – № 6. – С. 14–19.
6. Гончаренко, Л. И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования / Л. И. Гончаренко // *Налоги и налогообложение*. – 2015. – № 4. – С. 28–33.
7. Долбилов, А. В. Роль налогов в формировании доходов федерального бюджета Российской Федерации / А. В. Долбилов, А. В. Орлов // *Форум. Серия: Гуманитарные и экономические науки*. – 2020. – № 3 (20). – С. 126–131.
8. Евстигнеев, Е. Н. Налоги и налогообложение: теория и практикум : учебное пособие для вузов / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. – М. : Проспект, 2015. – 520 с.
9. Егорова, Е. В. Отдельные аспекты использования бухгалтерских знаний по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками в целях выявления преступлений экономической направленности / Е. В. Егорова // *Вестник Московского университета МВД России*. – 2020. – № 5. – С. 249–254.

10. Егорова, С. И. Камеральная налоговая проверка декларации по налогу на прибыль / С. И. Егорова // Налог на прибыль: учет доходов и расходов – URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a53/1002268.html>.

11. Елина, Л. А. Налог на прибыль: характерные нарушения / Л. А. Елина // Главная книга. – URL: https://glavkniga.ru/elver/2017/-22/3217-nalog_na_pribili_kharak-ternie_narushenija.html.

12. Жидкова, Е. Ю. Налоги и налогообложение : учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Е. Ю. Жидкова. – М. : Эксмо, 2010. – 237 с.

13. Задера, О. А. Оценка эффективности налогового контроля в условиях новой системы администрирования НДС / О. А. Задера // Фундаментальные исследования. – 2018. – № 5. – С. 53–58.

14. Зрелов, А. П. Налоги и налогообложение: конспект лекций / А. П. Зрелов. – 5-е изд., испр. и доп. – М. : Юрайт, 2010. – 145 с.

15. Иванов, А. Г. Понятие администрирования налогов / А. Г. Иванов // Финансовое право. – 2014. – № 4. – С. 22–29.

16. Касьянова, Г. Ю. НДС: просто о сложном: налоговая база и налоговые ставки, налоговые вычеты и отнесение НДС на затраты, восстановление налога на расчеты с бюджетом, счета-фактуры, льготы и освобождение от налога, экспортно-импортные операции: сложные вопросы, практические примеры, оформление документов, арбитражная практика / Г. Ю. Касьянова // Ассоциация бухгалтеров, аудиторов и консультантов. – 12-е изд., перераб. и доп. – М. : АБАК, 2020. – 500 с.

17. Клименко, Т. Н. Собираемость налогов в Российской Федерации / Т. Н. Клименко // Налоговая политика и практика. – 2015. – № 6. – С. 8–11.

18. Князев, В. Совершенствование налоговой системы и подготовка кадров для налоговой службы / В. Князев // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 15–20.

19. Ковалев, В. В. Порядок учета расчетов с бюджетом / В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 1. – С. 55–59.
20. Коваль, Л. С. Налоги и налогообложение : учебное пособие / Л. С. Коваль. – М., 2013. – 201 с.
21. Крохина, Ю. А. Налоговое право : учебник для бакалавров / Ю. А. Крохина. – М. : Издательство Юрайт, 2018. – 495 с.
22. Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учебник / И. А. Майбуров. – М. : Юнити-Дана, 2014. – 495 с.
23. Миронова, О. А. Налоговое администрирование : учебное пособие / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. – М. : Омега-Л, 2005. – 407 с.
24. Налоги и налогообложение: учебник / [В. Ф. Тарасова и др.] ; под общ. ред. В. Ф. Тарасовой. – 3-е изд., перераб. – М. : КНОРУС, 2016. – 493 с.
25. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для среднего профессионального образования / [Л. И. Гончаренко и др.] ; отв. ред. Л. И. Гончаренко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2019. – 524 с.
26. Налоги и налогообложение : учебное пособие / [Н. Д. Эриашвили и др.] ; под ред. Н. М. Бобошко, А. Е. Суглобова. – М. : Юнити-Дана, 2015. – 543 с.
27. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение. Теория и практика / В.Г. Пансков. – М. : Юрайт, 2021. – 688 с.
28. Перечень частых нарушений обязательных требований по налоговому контролю // Аудиторская фирма «Авдеев и К°»: аудиторские и бухгалтерские услуги. – URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a53/985218.html>.
29. Перов, А. В. Налоги и налогообложение: учебное пособие / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. – М. : Юрайт-Издат, 2021. – 800 с.
30. Пономарев, А. И. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А. И. Пономарев, Т. В. Игнатова. – М. : Финансы и статистика, 2011. – 317 с.

31. Российский налоговый курьер. – URL: <https://www.m.e.rnk.ru/>.

32. Синегрибова, И. В. Основные нарушения и схемы по минимизации налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, выявляемые в ходе выездных налоговых проверок / И. В. Синегрибова, Е. С. Алексеева // Журнал юридических исследований. – 2018. – Т. 3. – № 2. – С. 43–59.

33. Смагина, М. Н. Налоговый учет : учебное пособие / М. Н. Смагина. – Тамбов : Тамбовский государственный технический университет, 2013. – 305 с.

34. Титов, А. С. Формы, методы, виды налогового контроля и их юридическое содержание / А. С. Титов // Финансовое право. – 2012. – № 3. – С. 13–16.

35. Шарапова, О. А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления / О. А. Шарапова // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 3. – С. 17–20.

36. Шаталон, С. Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы : учебник / С. Д. Шаталон. – М. : Международный центр финансово-экономического развития, 2014. – 415 с.

37. Шестакова, Е. В. Налоговая оптимизация : учебное пособие / Е. В. Шестакова. – М. : Гросс-Медиа, 2013. – 536 с.

38. Шестакова, Н. Н., Елисеев М. Е. Проблемы эффективности выездных налоговых проверок / Н. Н. Шестакова, М. Е. Елисеев // Евразийский союз ученых. – 2018. – № 4-6 (49). – С. 49–52.

39. Щекин, Д. М. Публичный интерес как инструмент регулирования налоговых правоотношений / Д. М. Щекин // Налоговые споры: теория и практика. – 2012. – № 7. – С. 23–26.

40. Aizenman J., Jinjara Y. The collection efficiency of the value added tax : theory and international evidence // NBER Working Paper. – 2015. – № 11539. – 25 p.

Учебное издание

Бобошко Наталья Михайловна,
доктор экономических наук, профессор

Налоги и налогообложение



Редактор *Абилова Ф. А.*
Корректор *Чеботарева С. О.*
Компьютерная верстка *Абилова Ф. А.*

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117997, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12

Подписано в печать 31.10.2022	Формат 60×84 1/16	Тираж	159 экз.
		1-й завод	122 экз.
Заказ № 53	Цена договорная	Объем	17,6 уч.-изд. л.
			24,1 усл. печ. л.