

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования  
**«Кузбасский государственный технический университет  
имени Т. Ф. Горбачева»**

**В. В. Мищенко**

**ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ**

Кемерово 2018

УДК 336.221(075.8)

Рецензенты:

Зав. кафедрой финансов и банковского дела Кемеровского института (филиала) РЭУ имени Г.В. Плеханова доктор экономических наук, доцент  
В. В. Копеин

Директор аудиторской фирмы «Аспект» Т. В. Сеницына

**Мищенко В. В.**

**Основы налогообложения в Российской Федерации** : учеб. пособие /  
В. В. Мищенко; КузГТУ. – Кемерово, 2018. – 367 с.  
ISBN 978-5-906969-78-1

В учебном пособии изложены основы расчета налогов и налогообложения организаций и иных налогоплательщиков в Российской Федерации. Основа учебного пособия – налоговое законодательство Российской Федерации.

Предназначено для студентов экономических направлений и специальностей.

Печатается по решению редакционно-издательского совета КузГТУ.

УДК 336.221(075.8)

© КузГТУ, 2018

© Мищенко В. В., 2018

ISBN 978-5-906969-78-1

## **ОГЛАВЛЕНИЕ**

|  |     |
|--|-----|
| <b>ПРЕДИСЛОВИЕ</b> .....   | 8   |
| <b>Тема 1. Основные положения теории налогов и налогообложения</b> .....   | 9   |
| 1.1. Система налогообложения в государстве и принципы ее построения ..   | 9   |
| 1.2. Экономическое содержание и сущность налогов и сборов .....  | 14  |
| 1.3. Функции налогов .....   | 16  |
| 1.4. Классификация налогов .....   | 20  |
| 1.5. Участники налоговых отношений .....   | 24  |
| 1.6. Объект налогообложения и порядок его определения .....  | 30  |
| 1.7. Элементы налогообложения .....  | 37  |
| 1.8. Общий порядок расчета налогов .....   | 42  |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 43  |
| <b>Тема 2. Налог на добавленную стоимость</b> .....  | 45  |
| 2.1. Основные принципы исчисления налога на добавленную стоимость ...  | 45  |
| 2.2. Общий порядок исчисления налога на добавленную стоимость .....  | 47  |
| 2.3. Плательщики налога на добавленную стоимость .....   | 51  |
| 2.4. Объекты обложения налогом на добавленную стоимость .....  | 55  |
| 2.5. Определение места реализации товаров (работ, услуг) .....   | 62  |
| 2.6. Налоговая база и момент ее определения .....  | 66  |
| 2.6.1. Определение налоговой базы по НДС .....   | 66  |
| 2.6.2. Момент определения налоговой базы по НДС .....  | 72  |
| 2.7. Налоговый период и налоговые ставки .....   | 74  |
| 2.8. Порядок исчисления и уплаты НДС налоговыми агентами .....   | 77  |
| 2.9. Налоговые вычеты по НДС и порядок их применения .....   | 83  |
| 2.10. Порядок уплаты НДС в бюджет .....  | 85  |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 86  |
| <b>Тема 3. Акцизы</b> .....  | 87  |
| 3.1. Общие вопросы исчисления и уплаты акцизов .....   | 87  |
| 3.2. Плательщики акцизов .....   | 88  |
| 3.3. Подакцизные товары .....  | 89  |
| 3.4. Объекты обложения акцизами. Операции, не попадающие под обло-<br>жение акцизами .....                                   | 91  |
| 3.5. Налоговая база при исчислении акцизов и особенности ее определе-<br>ния .....   | 95  |
| 3.6. Налоговый период, налоговые ставки, порядок исчисления акцизов....  | 97  |
| 3.6.1. Особенности расчета акциза по алкогольной продукции .....   | 98  |
| 3.6.2. Особенности расчета акциза по табачным изделиям .....   | 99  |
| 3.6.3. Особенности расчета акциза по однородной продукции,<br>в отношении которой установлены различные ставки акцизов ..... | 101 |
| 3.6.4. Особенности расчета акциза по операциям с давальческим сырьем ..  | 102 |
| 3.6.5. Особенности исчисления акциза при взносе в уставный капитал по-<br>дакцизных товаров .....                            | 103 |
| 3.6.6. Особенности начисления акциза при оказании .....  | 104 |

|  |     |
|--|-----|
| благотворительности подакцизными товарами .....  |     |
| 3.6.7. Особенности исчисления акциза при передаче произведенных подакцизных товаров для собственных нужд .....     | 104 |
| 3.7. Налоговые вычеты. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет .....  | 105 |
| 3.8. Порядок и сроки уплаты акцизов в бюджет .....   | 108 |
| 3.8.1. Порядок и сроки уплаты авансовых платежей по акцизам .....  | 108 |
| 3.8.2. Порядок и сроки уплаты акцизов в бюджет по итогам налогового периода .....                                  | 110 |
| 3.9. Порядок исчисления и уплаты акцизов по операциям с денатурированным спиртом и прямогонным бензином .....      | 112 |
| 3.9.1. Особенности исчисления и уплаты акцизов по операциям с денатурированным спиртом .....                       | 114 |
| 3.9.2. Особенности исчисления и уплаты акцизов по операциям с прямогонным бензином .....                           | 119 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 121 |
| <b>Тема 4. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)</b> .....   | 122 |
| 4.1. Общие положения исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц .....                                     | 122 |
| 4.2. Плательщики налога на доходы физических лиц .....   | 124 |
| 4.3. Объекты обложения налогом на доходы физических лиц .....  | 126 |
| 4.4. Налоговый период, дата получения дохода, налоговые ставки и порядок их применения .....                       | 127 |
| 4.4.1. Порядок определения доходов физических лиц .....  | 128 |
| 4.4.2. Виды налоговых ставок для исчисления НДФЛ и порядок их применения .....                                     | 128 |
| 4.5. Основные правила исчисления налоговой базы по НДФЛ .....  | 133 |
| 4.6. Налоговые вычеты .....  | 139 |
| 4.6.1. Стандартные налоговые вычеты .....  | 140 |
| 4.6.2. Социальные налоговые вычеты .....   | 143 |
| 4.6.3. Имущественные налоговые вычеты .....  | 148 |
| 4.6.4. Профессиональные налоговые вычеты .....   | 166 |
| 4.7. Особенности исчисления и уплаты НДФЛ в отношении отдельных видов доходов. Обязанности налоговых агентов ..... | 167 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 171 |
| <b>Тема 5. Страховые взносы по обязательному социальному страхованию</b> .....                                     | 172 |
| 5.1. Виды обязательного социального страхования .....  | 172 |
| 5.2. Субъекты обязательного социального страхования .....  | 173 |
| 5.3. Объекты обложения страховыми взносами .....   | 175 |
| 5.4. База для начисления страховых взносов .....   | 177 |
| 5.5. Расчетный и отчетный периоды. Тарифы страховых взносов .....  | 179 |
| 5.6. Особенности уплаты страховых взносов лицами, не выплачивающими вознаграждение физическим лицам .....          | 179 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 181 |

|  |     |
|--|-----|
| <b>Тема 6. Налог на прибыль</b> .....  | 182 |
| 6.1. Общий порядок исчисления налога на прибыль .....  | 182 |
| 6.2. Налогоплательщики налога на прибыль. Объект налогообложения.....  | 184 |
| 6.2.1. Плательщики налога на прибыль .....   | 184 |
| 6.2.2. Объект налогообложения .....  | 185 |
| 6.3. Налоговая база по налогу на прибыль и налоговый период .....  | 185 |
| 6.4. Ставки налога на прибыль .....  | 188 |
| 6.5. Порядок определения доходов при налогообложении прибыли .....   | 190 |
| 6.6. Порядок определения расходов при налогообложении прибыли .....  | 192 |
| 6.6.1. Расходы, учитываемые при налогообложении прибыли .....  | 193 |
| 6.6.2. Расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли .....   | 201 |
| 6.7. Методы учета доходов и расходов .....   | 202 |
| 6.7.1. Кассовый метод .....  | 203 |
| 6.7.2. Метод начисления .....  | 204 |
| 6.8. Порядок и сроки уплаты налога на прибыль .....  | 206 |
| 6.9. Порядок уплаты налога на прибыль налоговым агентом .....  | 216 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 217 |
| <b>Тема 7. Водный налог</b> .....  | 218 |
| 7.1. Налогоплательщики и объекты обложения водным налогом .....  | 218 |
| 7.2. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая база и налоговые ставки..   | 220 |
| 7.3. Порядок исчисления и уплаты водного налога .....  | 228 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 228 |
| <b>Тема 8. НДС</b> .....   | 229 |
| 8.1. Общие положения по налогу на добычу полезных ископаемых. Понятие и виды полезных ископаемых для целей налогообложения ..... | 229 |
| 8.2. Налогоплательщики и объекты обложения налогом на добычу полезных ископаемых .....   | 231 |
| 8.3. Налоговая база. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого и его оценка для целей налогообложения .....  | 233 |
| 8.3.1. Порядок определения количества добытых полезных ископаемых ...  | 234 |
| 8.3.2. Порядок оценки стоимости количества добытых полезных ископаемых .....   | 235 |
| 8.4. Налоговый период. Порядок и сроки уплаты НДС. Налоговые ставки .....  | 243 |
| 8.5. Особенности налогообложения добычи нефти .....  | 246 |
| 8.6. Особенности налогообложения добычи угля .....   | 252 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 260 |
| <b>Тема 9. Специальные налоговые режимы</b> .....  | 261 |
| 9.1. Общие положения о специальных налоговых режимах налогообложения .....   | 261 |
| 9.2. Единый сельскохозяйственный налог .....   | 261 |
| 9.2.1. Общие вопросы ЕСХН .....  | 261 |
| 9.2.2. Налогоплательщики ЕСХН .....  | 264 |
| 9.2.3. Условия и порядок применения ЕСХН .....   | 266 |

|  |     |
|--|-----|
| 9.2.4. Порядок перехода на применение ЕСХН .....   | 268 |
| 9.2.5. Объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговый и отчетный периоды .....              | 269 |
| 9.2.6. Порядок определения доходов и расходов для целей налогообложения. Дата признания доходов и расходов ..... | 270 |
| 9.2.7. Порядок исчисления и уплаты ЕСХН .....  | 273 |
| 9.3. Упрощенная система налогообложения .....  | 278 |
| 9.3.1. Порядок применения УСН .....  | 278 |
| 9.3.2. Объект налогообложения, налоговая база, налоговые ставки, налоговый и отчетный периоды .....              | 281 |
| 9.3.3. Порядок определения дохода и его даты .....   | 282 |
| 9.3.4. Особенности расчета налоговых платежей при объекте налогообложения «Доходы» .....                         | 283 |
| 9.3.5. Особенности расчета налоговых платежей при объекте налогообложения «Доходы, уменьшенные на расходы» ..... | 288 |
| 9.4. Упрощенная система налогообложения на основе патента .....  | 297 |
| 9.5. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) .....  | 299 |
| 9.5.1. Общие положения по налогообложению на основе вмененного дохода .....                                      | 299 |
| 9.5.2. Объект налогообложения и плательщики ЕНВД .....   | 301 |
| 9.5.3. Налоговая база, налоговый и отчетный периоды .....  | 304 |
| 9.5.4. Налоговая ставка, порядок расчета и уплаты единого налога на вмененный доход .....                        | 315 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 317 |
| <b>Тема 10. Налог на игорный бизнес</b> .....  | 319 |
| 10.1. Общие положения по налогу на игорный бизнес .....  | 319 |
| 10.2. Налогоплательщики и объекты налогообложения .....  | 321 |
| 10.3. Налоговый период. Налоговая база и налоговые ставки .....  | 322 |
| 10.4. Порядок исчисления налога и его уплаты .....   | 323 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 325 |
| <b>Тема 11. Транспортный налог</b> .....   | 326 |
| 11.1. Общие положения по транспортному налогу .....  | 326 |
| 11.2. Налогоплательщики и объекты обложения транспортным налогом .....   | 326 |
| 11.3. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая база, налоговые ставки .....                                       | 329 |
| 11.4. Порядок исчисления и сроки уплаты транспортного налога и авансовых платежей .....                          | 332 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 340 |
| <b>Тема 12. Налог на землю</b> .....   | 341 |
| 12.1. Общие положения по налогу на землю .....   | 341 |
| 12.2. Объекты обложения налогом на землю и его плательщики .....   | 341 |
| 12.3. Налоговая база и порядок ее определения. Налоговые льготы .....  | 342 |
| 12.4. Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления и уплаты налога на землю .....          | 345 |
| Вопросы для самоконтроля .....   | 351 |

|   |            |
|---|------------|
| <b>Тема 13. Налог на имущество организаций и физических лиц .....</b> | <b>352</b> |
| 13.1. Общие положения по налогу на имущество .....                    | 352        |
| 13.2. Налогоплательщики и объекты обложения налогом на имущество...   | 352        |
| 13.3. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая база и налоговые ставки | 354        |
| 13.4. Порядок исчисления и уплаты налога на имущество .....           | 358        |
| 13.5. Особенности уплаты налога на имущество физическими лицами ..... | 361        |
| Вопросы для самоконтроля .....  | 365        |
| <b>СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....</b>                          | <b>366</b> |

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Налоги и сборы являются основой существования современного государства. От функционирования налоговой системы зависят его успешность и социальная стабильность.

Российская Федерация является относительно молодым государством с точки зрения применения налоговой системы как инструмента управления социально-экономическими процессами. При построении национальной налоговой системы Российская Федерация опиралась на опыт, накопленный развитыми странами, учитывая свои национальные и государственные особенности.

На современном этапе перед Российской Федерацией в области создания и развития налоговой системы стоит много задач. Их решение без знания основ налогообложения невозможно. Поэтому основная цель настоящего учебного пособия – дать студентам теоретические знания и практические навыки работы в области построения и функционирования налоговой системы Российской Федерации.

Для достижения этой цели в учебном пособии:

- изложены теоретические основы налогообложения и налоговой системы Российской Федерации;
- рассмотрены сущность налогов и обязательные элементы налогов, без которых налоги не могут считаться законными;
- достаточно подробно и с примерами рассмотрены все налоги, которые в настоящее время применяются в Российской Федерации;
- изложен порядок возникновения обязанности по уплате налогов и/или сборов, а также порядок самостоятельного и принудительного исполнения этой обязанности.

Учебное пособие подготовлено с учетом норм налогового законодательства, действовавших по состоянию на 1 января 2018 г.

# **Тема 1. Основные положения теории налогов и налогообложения**

## **1.1. Система налогообложения, основы и принципы ее построения**

Государство представляет собой исторически сложившийся союз граждан, объединенных между собой по территориальному, национальному и на других основаниях. Такое объединение граждан означает, что они делегировали государству и созданным им органам управления выполнение определенных общественно значимых функций, а именно:

- охрану правопорядка;
- внешнюю защиту;
- выполнение социальных функций (образование, медицина, пенсионное обеспечение, культура) и т. д.

Выполнение этих функций требует формирования соответствующих источников финансирования, которые в конечном итоге приобретают форму государственного бюджета, состоящего из двух частей: *доходной и расходной*.

Формирование доходной части бюджета осуществляется путем взимания налогов и сборов с физических и юридических лиц. В процессе взимания налогов между государством в лице органов законодательной и исполнительной властей и налогоплательщиками возникают налоговые отношения, которые имеют статус определенной системы, называемой налоговой системой.

В общем виде налоговую систему представляется возможным определить как *совокупность законодательных актов государства, устанавливающих конкретный перечень налогов, механизмы их исчисления и уплаты, а также методы контроля взиманием налогов.*

Основные задачи налоговой системы сводятся к следующим:

- обеспечение государства финансовыми ресурсами с помощью перераспределения национального дохода;
- противодействие спаду производства (в качестве «встроенных амортизаторов»);
- создание благоприятных условий для развития предпринимательства;

- реализация социальных программ; ослабление дифференциации общества по доходам;
- воздействие на структуру и объем производства через механизм спроса и предложения;
- стимулирование научно-технического прогресса;
- регулирование внешнеэкономической деятельности.

Решение перечисленных задач предопределяет основную функцию налоговой системы – **формирование доходной части государственного бюджета**.

Реализация налоговой системы осуществляется через совокупность законодательных и нормативных актов и представляет собой законодательство о налогах и сборах.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий или бездействий их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (*ст.2 НК РФ*).

Налоговые отношения между государством и налогоплательщиками основываются на определенных принципах. Соблюдение этих принципов определяет в целом эффективность налоговой системы в целом. В настоящее время в основе большинства действующих налоговых систем лежат идеи А. Смита, сформулированные в его труде «*Исследование о природе и причинах богатства народов*» в виде четырех основных принципов налогообложения:

- **принцип справедливости**, предполагающий всеобщность обложения налогами и равномерность распределения налогового бремени соразмерно получаемым доходам;
- **принцип определенности**, предполагающий, что сумма налога, способ и время его уплаты должны быть точно и заранее известны налогоплательщику;
- **принцип удобства**, предполагающий взимание налога в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для его плательщика;
- **принцип экономии**, предполагающий сокращение издержек по взиманию налогов.

В налоговом законодательстве РФ изложены и соответственно закреплены принципы формирования и функционирования налого-

вой системы РФ. Этих принципов восемь, и они формулируются следующим образом (*ст.3 НК РФ*):

1. каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

3. не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

4. налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

5. не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

6. ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ (далее по тексту – НК РФ) либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом.

7. при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

8. все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Налоговая система предполагает наличие обязательных элементов, которые определяют ее целостность и сформированность.

Прежде всего, налоговая система включает в себя:

- принципы формирования налогового законодательства;
- разделение компетенций властных органов управления государством в области налогообложения;
- правовые основы деятельности федеральных, региональных и муниципальных органов власти в части установления налогов и введения их в практику применения;
- нормы, конкретизирующие и регламентирующие порядок взимания конкретных налоговых платежей;
- круг плательщиков по каждому налогу;
- объекты налогообложения;
- налоговую базу;
- порядок исчисления и уплаты налогов и сборов.

Перечисленные основные элементы налоговой системы регулируют отношения между государством и налогоплательщиками по поводу обязательных платежей, взимаемых с налогоплательщиков, с целью перераспределения впоследствии этих платежей для удовлетворения нужд граждан и общества в целом.

Впервые основы действующей налоговой системы в РФ были заложены в 1991 г. при принятии Федерального Закона *«Об основах налоговой системы в Российской Федерации»* и законов об отдельных налогах.

С этого момента в течение почти 10-ти лет шла разработка основного законодательного акта налоговой системы РФ – Налогового кодекса РФ.

Первая часть НК РФ была принята в 1999 г., вторая часть – в 2002 г. Характеристики основных направлений регулирования налоговых отношений, включенных в первую и вторую части НК РФ, представлены в табл. 1.

Таблица 1

*Направленность регулирования налоговых отношений, предусмотренных I и II частями НК РФ*

| <b>I часть НК РФ</b>                                 | <b>II часть НК РФ</b>         |
|--|-------------------------------|
| 1. Виды налогов и сборов, взимаемых на территории РФ | 1. Федеральные налоги и сборы |

| I часть НК РФ   | II часть НК РФ                  |
|---|---------------------------------|
| 2. Основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налогов и сборов  | 2. Региональные налоги и сборы  |
| 3. Порядок установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов | 3. Местные налоги               |
| 4. Участники налоговых отношений, их права и обязанности                                    | 4. Специальные налоговые режимы |
| 5. Формы и методы налогового контроля   |                                 |
| 6. Ответственность за совершение налогового правонарушения                                  |                                 |
| 7. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействий) их должностных лиц  |                                 |

Налоговым законодательством РФ предусмотрена трехуровневая система регулирования налогов.

В соответствии со *ст.1 НК РФ* структура законодательства о налогах и сборах представлена в таблице 2.

Таблица 2

*Система налогового законодательства РФ*

| Части налогового законодательства РФ  |  |  |
|---|--|--|
| 1. Федеральное законодательство о налогах и сборах, состоящее из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах | 2. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах, состоящее из законов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ | 3. Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ |

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (*ст.2 НК РФ*).

## 1.2. Экономическое содержание и сущность налогов и сборов

Налоговые доходы являются основным источником формирования бюджета государства, средства которого затем перераспределяются по определенным принципам и законам в интересах граждан этого государства.

Термин «налоговые доходы» включает в себя два вида обязательных бюджетных платежей – налоги и сборы. Поэтому НК РФ и установлено, что доходная часть бюджета РФ формируется за счет этих двух видов налоговых доходов. Налоги и сборы как основные налоговые доходы государства по отношению к их плательщику носят обязательный характер, то есть несвоевременность исполнения их уплаты влечет за собой возникновение штрафов и пени, налагаемых на плательщиков налогов и сборов. Однако в отличие от налогов и сборов пени и штрафы не поддаются прогнозу, так как носят вероятностный характер. Тем не менее, штрафы и пени также являются доходной частью бюджета.

Налоги и сборы, имея общее целевое назначение, различаются между собой по содержанию, порядку исчисления, а также по последствиям несвоевременной их уплаты в адрес государства.

Согласно *ст.8 НК РФ* налог – **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.**

Из этого определения вытекает сущность и экономическое содержание налога, заключающиеся в том, что государство в одностороннем порядке в силу закона отчуждает в свою пользу часть денежных средств, принадлежащих физическим и юридическим лицам на праве собственности для реализации публичных задач и функций, возложенных на государство.

**Односторонний порядок означает,** что государство не оказывает плательщику взамен удержанного с него налога эквивалентной услуги. Говоря иными словами, процесс изъятия налога не предусматривает обмена. Поэтому движение стоимости при уплате налога носит односторонний характер – от плательщика к государству.

Соответственно налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит перечислению государству, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства. Несвоевременное исполнение обязанности по уплате налогов или неисполнение этой обязанности вообще в конечном итоге ведет к нарушению интересов третьих лиц. К третьим лицам в данном случае следует относить как физических, так и юридических лиц. Говоря иначе, неисполнение обязанности по уплате налога наносит ущерб интересам лиц, чья деятельность и жизнеобеспечение финансируется за счет государственного бюджета. По этой причине неисполнение налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов трактуется как налоговое правонарушение и соответственно влечет за собой ответственность вплоть до уголовной.

Обязанность по уплате налогов не может расцениваться как произвольное лишение государством собственника его имущества. Она – уплата – представляет собой законное изъятие части имущества собственников, вытекающая из конституционной публично-правовой обязанности. Именно поэтому налог устанавливается государством в форме закона.

Вторым обязательным платежом со стороны налогоплательщика является **сбор**.

По своему содержанию сбор принципиально отличается от налога. Его определение дано в **ст.8 НК РФ**.

До 01.01.2015 сбор определялся как **обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу лицензий**.

С 01.01.2015 в формулировку определения термина «сбор» внесены изменения и, начиная с этой даты, сбор следует понимать **как обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого обусловлена, в частности, осуществлением предпринимательской деятельности отдельных видов в пределах территории, на которой введен этот сбор**.

В отличие от налога уплата сборов подразумевает индивидуально-возмездные отношения плательщика с государством. Сбор уплачивается в связи с оказанием государством публично-правовой услуги. Уплатив сбор, плательщик сбора вправе требовать от государства совершения в свою пользу юридически значимых действий, например, таких как:

- ведение в течение определенного времени предпринимательской деятельности на определенной территории;
- получение от государства разрешительной или регистрационной документации и т. д.

Неисполнение государством встречной обязанности, возникающей при уплате сбора, дает возможность плательщику сбора обжаловать это неисполнение или отказ исполнения государством своей обязанности, в том числе и в судебном порядке.

Если налог является обязательным безвозмездным платежом в адрес государства, то уплата сбора формируется путем свободного усмотрения плательщика, желающего получить от государства конкретные услуги.

Из сказанного следует, что:

- цель удержания налога – покрытие совокупных расходов публичной власти;
- цель сбора – компенсация дополнительных издержек государства на оказание плательщику индивидуально-конкретных услуг публично-правового характера.

Таким образом, основными чертами налогов и сборов являются:

- их тесная связь с государством, для которого они являются важнейшим источником доходов;
- принудительный характер уплаты налогов и сборов, осуществляемый на основе законодательства;
- участие в экономических процессах общества.

## **1.4. Функции налогов**

Существуют разные мнения по вопросу о функциях, которые выполняют налоги. Содержание этих мнений в целом близко между собой, но они имеют определенные различия.

Одна точка зрения предполагает, что налоги выполняют четыре функции:

- фискальную;
- социальную;
- регулируемую;
- контрольную.

Согласно другому подходу у налогов выделяют фискальную, регулируемую и социальную функции.

Третья точка зрения заключается в том, что налогам свойственны только фискальная и регулирующая функции. Прочие функции, которые относят к налогам, являются производными от двух названных.

Говоря о функциях налогов, следует исходить из того, что налоги и сборы составляют основную часть доходных источников государства и его муниципальных образований. Из этого следует, что функциональное назначение налогов, вытекающее из их сущности, заключается в создании финансовых источников реализации государством его внутренней и внешней политики. С этой точки зрения налоги, безусловно, выполняют фискальную функцию.

Однако, рассматривая функции налогов как проявление их сущности и свойств, то в первую очередь следует учитывать, что в налогах непосредственно реализуется их социальное назначение как инструмента распределения и перераспределения доходов государства.

Рассматривая современную систему налогообложения, допустимо сделать вывод о том, что налоги выполняют следующие основные функции:

- 1) фискальную;
- 2) распределительную или социальную;
- 3) регулируемую;
- 4) контрольную.

Функции налогов имеют прочную связь между собой. Если фискальная функция предусматривает изъятие у налогоплательщиков части стоимости, то распределительная функция, напротив, предусматривает опосредованное направление изъятой части стоимости на удовлетворение нужд плательщиков. Говоря иными словами, через распределительную функцию собранные налоги возвращаются в той или иной форме налогоплательщикам.

Анализ и изучение динамики налоговых потоков позволяет государству судить о процессах, происходящих в обществе, влиять

на эти процессы и принимать в случае необходимости регулирующие решения.

Таким образом, взаимодействие перечисленных функций образует целостную налоговую систему.

Рассмотрим содержание каждой из функций.

### **1. Фискальная функция**

Фискальная функция налогов исторически сформировалась первой, и ее принято считать основной функцией. С ее помощью реализуется главное предназначение налогов: **формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства для выполнения общегосударственных целевых программ.**

Благодаря этой функции формируются финансовые ресурсы государства, аккумулируемые в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимые для осуществления функций государства (военно-оборонительных, социальных, природоохранных и др.).

Все остальные функции налогообложения можно назвать производными от фискальной.

### **2. Распределительная или социальная функция**

Распределительная функция налогов заключается в перераспределении общественных доходов между различными категориями населения, то есть через эту функцию налогов государство реализует свою социальную политику. Именно с помощью этой функции осуществляется поддержание социального равновесия путем выравнивания неравенства доходов, получаемых различными группами населения.

Говоря иными словами, происходит передача средств в пользу более слабых и незащищенных категорий граждан за счет возложения налогового бремени на более обеспеченные категории населения.

Основное предназначение распределительной функции – сделать общественные средства, формируемые за счет сбора налогов, более доступными для наименее социально защищенных слоев населения. В первую очередь это касается образования, медицинского обслуживания, воспитания детей и ряда других направлений.

В некоторых социально-ориентированных странах, таких как Швеция, Норвегия, Швейцария, на официальном уровне признается, что налоги представляют собой плату населения, имеющего высо-

кие и относительно высокие доходы, населению, не обладающему достаточными и регулярными доходами, за социальную стабильность.

### **3. Регулирующая функция**

Регулирующая функция налогов направлена в первую очередь на решение задач социально-экономической политики государства.

Эта функция имеет ряд подфункций, а именно:

- стимулирующую;
- обременительную;
- воспроизводственную.

**Стимулирующая** подфункция налогов направлена на поддержку развития тех или иных экономических процессов. Она реализуется через систему льгот и освобождений.

**Обременительная** подфункция направлена на установление повышенных налоговых ставок с учетом социально-экономических приоритетов и целей государства. Эта подфункция имеет цель сдерживать экономический рост в отдельных отраслях, создавая тем самым благоприятные условия другим отраслям.

Цель **воспроизводственной** подфункции налогов – создание условий для аккумуляции средств на восстановление природных и иных ресурсов. По отношению к природным ресурсам эта подфункция проявляет себя в виде налога на добычу полезных ископаемых, водный налог, сбор за пользование объектами животного мира. По отношению к рабочей силе, которая также является возобновляемым ресурсом, воспроизводственная подфункция проявляет себя через социальные отчисления, направляемые в первую очередь на здравоохранение, а также образование (среднее, среднее специальное и высшее), выплату материнского капитала, финансируемые за счет средств соответствующих статей государственного бюджета.

### **4. Контрольная функция**

С помощью этой функции налогов государство получает возможность видеть процессы, происходящие в экономике, судить об эффективности действующей налоговой системы, осуществлять контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками доходов и расходами. Благодаря денежной оценке сумм налогов возможно количественное сопоставление показателей доходов с потребностями государства в финансовых ресурсах.

Одним из основных критериев, через который реализуется контрольная функция налогов, является налоговый предел. Налоговый предел – это предельный уровень налогообложения, превышение которого ведет к снижению налоговых поступлений и при котором достигается оптимальная для плательщиков и государственной казны доля валового внутреннего продукта, перераспределяемого через бюджетную систему. Однако при превышении уровня налогового предела уплата налога приводит к тому, что у налогоплательщика чистого дохода практически не остается. Начинается спад экономической активности, а уклонение от налогов приобретает массовый характер. Происходит искусственное занижение налоговой базы, перемещение валового внутреннего продукта в сферу теневой экономики и, как следствие, сокращение налоговых доходов бюджета.

## **1.4. Классификация налогов**

Многообразие налогов, используемых в системе налогообложения, вызывает необходимость их классификации и соответственно определенной группировки по определенным признакам и свойствам. Эта необходимость обусловлена потребностью четкого и конкретного понимания экономического содержания налога, а также механизма функционирования и воздействия на субъектов налогообложения. В конечном итоге это позволяет наиболее полно использовать свойства налогов для решения задач, стоящих перед государством.

Наиболее распространенной и в то же время достаточной считается следующая классификация налогов:

1. По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж.
2. По способу взимания налогов (механизму формирования, установления).
3. По субъекту-налогоплательщику.
4. По характеру налоговых ставок.
5. По масштабам применения.

Рассмотрим содержание каждого из критериев классификации.

**Критерий 1. По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж**

Появление этого признака вытекает из НК РФ, в котором выделяется три уровня зачисления налогов (*ст.12 НК РФ*):

- 1) федеральные налоги и сборы;
- 2) региональные налоги и сборы;
- 3) местные налоги и сборы.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены настоящим Кодексом, и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Деление всей совокупности налогов, действующих на территории Российской Федерации, между уровнями бюджетов установлено *ст.13 НК РФ* (табл. 3).

Таблица 3

*Деление налогов между уровнями бюджетов РФ*

| <b>Федеральные налоги и сборы</b>       | <b>Региональные налоги</b>        | <b>Местные налоги</b>                |
|---|-----------------------------------|--------------------------------------|
| 1. Налог на добавленную стоимость (НДС) | 1. Налог на имущество организаций | 1. Земельный налог                   |
| 2. Акцизы                               | 2. Налог на игорный бизнес        | 2. Налог на имущество физических лиц |
| 3. Налог на доходы физических лиц       | 3. Транспортный налог             |                                      |
| 4. Налог на прибыль организаций         |                                   |                                      |
| 5. Налог на добычу полезных ископаемых  |                                   |                                      |
| 6. Водный налог                         |                                   |                                      |

| Федеральные налоги и сборы  | Региональные налоги | Местные налоги |
|---|---------------------|----------------|
| 7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных ресурсов |                     |                |
| 8. Государственная пошлина  |                     |                |

В соответствии с бюджетной системой Российской Федерации налоговые платежи поступают в бюджеты различных уровней, на основании чего налоговые платежи можно подразделить на **закрепленные и регулируемые**.

**Закрепленные** налоги непосредственно и целиком поступают в бюджет соответствующего уровня. Среди них выделяют налоги, поступающие в федеральный бюджет, бюджеты регионов и муниципальных образований.

**Регулирующие** или разноуровневые налоги поступают одновременно в бюджеты различных уровней государственного управления в пропорциях, согласно бюджетному законодательству. В современной налоговой системе Российской Федерации таких налогов два:

- налог на прибыль с предприятий и организаций;
- подоходный налог с физических лиц.

**Критерий 2. По способу взимания налогов (механизму формирования, установления)**

Согласно данному основанию различают налоги прямые и косвенные.

Отнесение какого-либо налога к прямому или косвенному основано на принципе **перелагаемости**.

С этой точки зрения к **прямым** следует относить налоги, возникающие в процессе создания стоимости, то есть налоги:

- на доход, получаемый от эксплуатации и владения земельным участком;
- на доход с капитала;
- на доходы физических лиц;
- на предпринимательскую прибыль.

К **косвенным** налогам отнесены те налоги, которые могут быть переложены на другое лицо путем включения этих налогов в цену товара или услуги (акциз, НДС и т. д.), то есть обязанность по уплате налога, исходя из его целевого содержания, перекладывается на покупателя.

Следующим основанием деления налогов на прямые и косвенные является отнесение налогов либо к группе подоходно-поимущественных налогов, либо к группе налогов, связанных с обложением расходов (налоги на потребление).

Налоги, начисляемые на доходы и имущество налогоплательщика (земля, недвижимость, денежные капиталы и т. д.), на доходы с личного труда (подходный налог), относятся к **прямым** налогам. Налоги, начисляемые на расходы налогоплательщика, то есть связанные с его потреблением, относятся к **косвенным** налогам.

Таким образом, данное основание деления налогов предполагает, что окончательным плательщиком **прямых налогов становится получатель дохода**, в то время как **окончательным плательщиком косвенных налогов выступает потребитель товара**, на которого перекладывается обязанность уплаты налога через надбавку к цене.

### **Критерий 3. По субъекту-налогоплательщику**

В соответствии с данным основанием налоги делятся на следующие виды:

1. **Налоги с физических лиц**, включающие в себя подоходный, налог на имущество физических лиц и др.

2. **Налоги с предприятий и организаций**, включающие в себя налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на имущество предприятий и организаций, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых и др.

3. **Смешанные налоги**, которые уплачивают как физические лица, так и предприятия и организации (госпошлина, некоторые таможенные пошлины, налог с владельцев транспортных средств и др.)

### **Критерий 4. По характеру налоговых ставок**

По характеру взимания налоговых ставок выделяются налоги:

- прогрессивные;
- регрессивные;

» пропорциональные.

Прогрессивный налог – это налог, у которого налоговая ставка повышается по мере возрастания дохода.

Прогрессивное налогообложение связано в основном с прямыми налогами. Используются два способа прогрессивного обложения. При первом способе – простая прогрессия – возрастающая налоговая ставка применяется ко всему объекту обложения.

Второй способ – сложная прогрессия – предусматривает разделение доходов на части (ступени), каждая из которых облагается по своей ставке. В этом случае повышенные ставки действуют не для всего увеличившегося дохода, а лишь для части, превышающей предыдущую ступень.

Наиболее часто в мировой практике прогрессивному налогообложению подвергается личный доход налогоплательщика в виде подоходного налога, взимаемого с граждан.

Регрессивный налог – это налог, при котором налоговая ставка понижается по мере возрастания налогооблагаемой базы.

Пропорциональный налог – такой вид налога, при котором налоговая ставка остается неизменной независимо от размера дохода. Это наиболее часто и широко применяемый вид налога. В Российской Федерации практически все налоги пропорциональные. Столь широкое распространение пропорциональных налогов объясняется их логической простотой и отсутствием сложностей в практическом применении.

#### **Критерий 5. По масштабам применения**

По масштабам применения косвенные налоги с определенной долей условности можно разделить на **универсальные** и **специальные**.

**Универсальным** является налог на добавленную стоимость, которым облагается реализация практически любого товара (работы, услуги).

Обложению **специальными** налогами, например акцизами, подлежит лишь узкий, ограниченный перечень товаров.

## **1.5. Участники налоговых отношений**

Состав участников налоговых отношений установлен **ст.9 НК РФ «Участники отношений, регулируемых законодательством**

**о налогах и сборах»**. Согласно этой статье НК РФ к составу участников налоговых правоотношений отнесены:

- 1) организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками или плательщиками сборов;
- 2) организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами;
- 3) налоговые органы;
- 4) таможенные органы.

Согласно **ст.19 НК РФ «Налогоплательщики и плательщики сборов»** налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность платить налоги и/или сборы. Если российская организация, являющаяся по законодательству налогоплательщиком, имеет филиалы или обособленные подразделения, то эти филиалы и обособленные подразделения могут быть признаны плательщиками налогов и сборов и соответственно на них в этом случае будет возложена обязанность по уплате налогов и сборов.

НК РФ предусматривает, что налогоплательщики и плательщики сборов имеют права и обязанности.

Права налогоплательщика и плательщика сборов изложены в **ст.21 НК РФ «Права налогоплательщика (плательщика сборов)»**.

К основным правам налогоплательщика отнесены:

- получение от налоговых органов бесплатно информации о действующих налогах и сборах;
- использование налоговых льгот при наличии оснований;
- получение отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита;
- возврат или зачет излишне перечисленных сумм налога;
- проведение с налоговой инспекцией сверок;
- представлять свои интересы в налоговых правоотношениях самостоятельно или через представителя;
- присутствие при проведении выездной налоговой проверки и т. д.

НК РФ предусмотрена защита прав налогоплательщиков и плательщиков сборов (**ст.22 НК РФ**), а именно:

➤ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов;

➤ порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК РФ и иными федеральными законами;

➤ неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Соответственно обязанности налогоплательщика (плательщика сборов) изложены в **ст.23 НК РФ «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)»**.

К основным обязанностям налогоплательщика отнесены:

➤ уплата законно установленных налогов и сборов;

➤ ведение в установленном порядке учета своих доходов и расходов;

➤ предоставление в налоговые органы деклараций;

➤ выполнение законных требований налоговых органов об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и т. д.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщик вправе строить свои отношения с налоговой инспекцией либо через **налоговых агентов**, либо через **представительство** своих законных интересов.

**Налоговыми агентами** (ст.24 НК РФ) признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

К налогам, взимание которых предусматривает применение института **налоговых агентов**, относятся:

➤ налог на добавленную стоимость;

➤ налог на доходы физических лиц;

➤ налог на прибыль организаций.

Налоговые агенты имеют такие же права (*п.2 ст.24 НК РФ*) и обязанности (*п.3 ст.24 НК РФ*), что и налогоплательщики. В частности, налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику, и перечислять налоги на соответствующие счета Федерального казначейства;

- письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

- в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налогоплательщик имеет право участвовать в налоговых отношениях через своих представителей.

Порядок этих отношений регулируется *гл.4 НК РФ «Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах»*.

Необходимость такого права у налогоплательщика и соответственно его регулирования обусловлена тем, что налогоплательщик не во всех случаях и не всегда может самостоятельно представлять свои интересы в отношениях с налоговыми органами.

В частности, в *ст.26 «Право на представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах»* закреплено право налогоплательщика привлекать для отношений с налоговыми органами законных или уполномоченных представителей. Наличие таких представителей не лишает права налогоплательщика на личное участие в названных правоотношениях (*п.1, 2 ст.26 НК РФ*).

Следует учитывать, что действия (бездействие) представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика.

Основное требование к законным и уполномоченным представителям – документальное подтверждение его полномочий в соответствии с действующим законодательством (*п.3 ст.26 НК РФ*).

НК РФ разделил законных представителей налогоплательщика на 2 группы: законных и уполномоченных.

Законные представители действуют на основании закона. В соответствии со *ст.27 НК РФ «Законный представитель налогоплательщика»* таковыми признаются:

➤ для налогоплательщиков-организаций: лица, уполномоченные представлять эту организацию на основании закона или ее учредительных документов (*п.1 ст.27 НК РФ*);

➤ для налогоплательщиков-физических лиц: лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации (*п.2 ст.27 НК РФ*).

Например, правами законных представителей обладают единоличные исполнительные органы (генеральные директора, директора, президенты) акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью. Однако главный бухгалтер организации-налогоплательщика не может являться ее законным. Главный бухгалтер или иное должностное лицо может быть признано законным представителем только на основании доверенности.

Законными представителями налогоплательщика-физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации (родители, усыновители, опекуны, попечители, некоторые иные категории граждан).

В соответствии со *ст.29 НК РФ «Уполномоченный представитель налогоплательщика»* таким представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами, а также иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

С 2011 г. в НК РФ появилась еще одна группа налогоплательщиков – консолидированные налогоплательщики.

Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение организаций для целей уплаты налога на прибыль с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности налогоплательщиков, вошедших в состав такой группы.

Консолидированная группа налогоплательщиков действует на основании договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ.

Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков следующие (*ст.25.2 НК РФ «Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков»*).

1. Консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана организациями при условии, что одна организация непосредственно и/или косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90 %.

2. Организация, являющаяся стороной по договору о создании консолидированной группы налогоплательщиков, должна соответствовать следующим условиям:

➤ организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации;

➤ в отношении организации не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законода-

тельством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);

➤ размер чистых активов организации, рассчитанный на основании бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков, превышает размер ее уставного (складочного) капитала;

➤ совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 10 млрд. руб.;

➤ суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 100 млрд. руб.;

➤ совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 300 млрд. руб.

## **1.6. Объект налогообложения и порядок его определения**

В процессе отношений между субъектами налоговых правоотношений важнейшим вопросом является вопрос принципов определения и содержания объекта налогообложения. Важнейшим, потому что:

➤ каждый налог, предусмотренный к применению Налоговым кодексом РФ, имеет свой объект обложения;

➤ объект налогообложения, его содержание определяют процедуру исчисления налога, порядок и сроки его уплаты, а также прочие элементы налоговых правоотношений.

Вопросу определения объекта налогообложения посвящена **гл.7 НК РФ «Объекты налогообложения»**. В частности, в **ст.38 НК РФ «Объект налогообложения»** законодатель определил объект налогообложения следующим образом.

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

Данное определение объекта налогообложения условно делит все его виды на 5 больших групп:

1) товары (работы, услуги);

2) имущество;

3) прибыль, доход;

4) расход;

5) иное обстоятельство, наличие которого обязывает налогоплательщика уплатить налог.

**Товаром** (п.3 ст.38 НК РФ) для целей настоящего налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Как правило, на практике принято в качестве товара воспринимать товарно-материальную ценность, имеющую вещественную форму, в то время как работы и услуги такой формы могут и не иметь.

Законодатель в НК РФ дает следующие определения понятий «работа» и «услуга», а именно:

**Работой** (п.4 ст.38 НК РФ) для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и/или физических лиц.

**Услугой** (п.5 ст.38 НК РФ) для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, но реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Отличительной особенностью этих объектов налогообложения является то, что они, как объект налогообложения, возникают в процессе создания стоимости (добавленной стоимости).

**Под имуществом (п.2 ст.38 НК РФ)** для целей налогообложения понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее по тексту – ГК РФ). Согласно **п.1 ст.209 ГК РФ** собственнику имущества принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом. Для целей налогообложения это означает, что имущество в отличие от товара, работы и услуги становится объектом налогообложения не только на стадии его реализации, но и на стадиях владения и пользования (жилье, автотранспортные средства и т. д.).

Распоряжение своим имуществом в виде его реализации, его использование для создания стоимости в целях ее дальнейшей продажи порождают такие объекты налогообложения, как доход или прибыль.

В общем виде прибыль, или доход, трактуется Налоговым кодексом РФ (**ст.41 НК РФ «Принципы определения доходов»**) как экономическая выгода в денежной или натуральной форме, определяемая в соответствии с главами НК **«Налог на прибыль»** и **«Налог на доходы физических лиц»**.

Вместе с тем в **ст.39 НК РФ** законодатель называет еще один объект налогообложения – расходы. Несмотря на то, что расход по своему содержанию, как правило, понимается как действие, не связанное с извлечением прибыли или дохода, на практике он может явиться объектом налогообложения. Такие случаи возникают тогда, когда налогоплательщик, понеся определенные расходы, приобрел какой-либо товар (работу, услугу) по цене ниже рыночной. С точки зрения налогового законодательства у налогоплательщика возник доход, определяемый как разница между рыночной ценой товара и расходом, понесенным налогоплательщиком на его приобретение.

При определении дохода важную роль играет место его получения – в пределах РФ или он получен за пределами РФ. Принцип определения местонахождения источника изложен в **ст.42 НК РФ «Доходы от источников в РФ и от источников за пределами РФ»**. Согласно этой статье доходы могут быть отнесены к источникам, расположенным в РФ или за ее пределами. Если это опреде-

лить однозначно не представляется возможным, то решение об этом принимается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Наличие этой законодательной нормы обусловлено необходимостью исключения двойного налогообложения.

Владение имуществом порождает получение доходов в виде дивидендов или процентов. При этом имущество может быть представлено определенным количеством акций, долей в уставных капиталах, денежными средствами на банковских счетах и в иных финансовых структурах и т. д.

Определение **дивидендов и процентов** дано в *ст.43 НК РФ «Дивиденды и проценты»*.

**Дивидендами** признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после ее налогообложения, пропорционально принадлежащих акционеру акций или доле в уставном капитале этой организации.

Не признаются **дивидендами**:

- 1) выплаты при ликвидации организации, не превышающие взноса акционера (участника);
- 2) выплаты акционеру (участнику) организации в виде передачи ему акций этой же организации.

**Процентами** признается любой заранее заявленный доход, получаемый по денежным вкладам и долговым обязательствам, в том числе в виде дисконта по долговым обязательствам.

Однако для того, чтобы объект стал объектом налогообложения, он должен быть реализован, то есть должна быть совершена процедура обмена.

Определение реализации дано в *ст.39 НК РФ «Реализация товаров, работ или услуг»*.

**Реализацией товаров, работ или услуг** организацией или индивидуальным предпринимателем признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ

одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

В этой же статье НК РФ четко оговорены действия, которые не являются и не признаются реализацией, а именно:

1) операции, связанные с обращением российской и иностранной валюты (кроме нумизматики);

2) передача активов организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации;

3) передача активов (основных средств, нематериальных активов и иного имущества) на осуществление уставной деятельности;

4) передача имущества, имеющая инвестиционный характер (взносы в УК, взносы в паевые фонды и т. д.);

5) передача жилых помещений физическим лицам при проведении приватизации;

б) изъятие имущества в порядке конфискации, наследование имущества, обращение в собственность бесхозного имущества.

Важнейшим элементом факта реализации с точки зрения НК РФ является признание цены товара, работ или услуг для целей налогообложения **рыночной**, то есть соответствующей обычным сложившимся условиям рыночного оборота, характерного для данного вида товара или данной сферы деятельности.

Исходный принцип принятия цены для исчисления стоимости товаров, работ, услуг – это цена, указанная в договоре. Однако практика показывает, что нередко у Федеральной налоговой службы и иных органов (Федеральная антимонопольная служба) возникают сомнения в соответствии цен, примененных в договоре, их рыночному уровню. Это порождает задачу обоснования применения цены сделки как рыночной.

Порядок решения этой задачи регулируется ***ст.40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения»***.

Следует иметь в виду, что НК РФ возлагает обязанность доказывания несоответствия уровня цен, примененных при совершении хозяйственной операции, их рыночному уровню на Федеральную налоговую службу (ФНС).

ФНС вправе проверять правильность применения цен в следующих случаях:

1) при совершении сделок между взаимозависимыми лицами;

- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении цены сделки более чем на 20 % в сторону ее повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В последнем случае налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения **рыночных цен**.

При этом **рыночной ценой товара (работы, услуги)** признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных, а при их отсутствии – однородных товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Из этого определения следует, что признание цены рыночной основывается на таких понятиях и явлениях, как:

- рынок;
- идентичность товаров, работ или услуг;
- однородность товаров, работ или услуг.

**Рынком товаров (работ, услуг)** признается их сфера обращения, определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории РФ или за пределами РФ.

При этом принимаются во внимание обычные для сделок между не взаимозависимыми лицами надбавки или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой организации, продвижением товара на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров.

**Идентичными** признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При этом учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель.

**Однородными** признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и/или быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При выяснении соответствия примененных цен в сделке их рыночному уровню принимаются во внимание следующие обстоятельства:

➤ информация по сделкам между лицами, не являющимися взаимозависимыми;

➤ информация между взаимозависимыми лицами принимается во внимание в том случае, если взаимозависимость не повлияла на результаты таких сделок;

➤ информация о заключенных на момент реализации этого товара (работы, услуги) сделках с идентичными или однородными товарами (работами, услугами) в сопоставимых ценах (например, количество поставляемых товаров, сроки исполнения обязательств, условия платежей, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены).

При отсутствии вышеперечисленной информации для определения рыночной цены могут применяться следующие методы:

➤ метод цены последующей реализации;

➤ затратный метод.

**Метод цены последующей реализации** предполагает, что рыночная цена товара (работы, услуги) определяется как разность между ценами продавца и покупателя при продаже им этого товара. При этом учитываются прочие затраты покупателя и обычная рентабельность для данной сферы деятельности.

**Затратный метод** предполагает, что рыночная цена товара (работы, услуги) определяется как сумма обычных для данной сферы деятельности затрат и прибыли (рентабельности).

При определении и признании цены товара (работы, услуги) рыночной используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги).

## 1.7. Элементы налогообложения

Согласно установленным правовым нормам объект права считается установленным тогда, когда четко определены и установлены параметры, идентифицирующие этот объект.

В отношении налогов всю совокупность таких параметров принято делить на две части:

- обязательные параметры;
- факультативные параметры.

К факультативным относятся параметры, имеющие второстепенное значение по отношению к объекту права.

Совокупность обязательных элементов по отношению к налогу или сбору изложена в *ст.17 НК РФ*.

Согласно этой статье такими *обязательными элементами* считаются:

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

Только при наличии законодательно закрепленных перечисленных характеристик налог или сбор считается установленным и действующим.

Рассмотрим каждый из элементов налогообложения.

### 1. Объект налогообложения

**Объект налогообложения** – это юридический факт (действие, событие, состояние), наличие которого придает физическому или юридическому лицу статус налогоплательщика и соответственно порождает обязанность уплаты налога. Такими основаниями могут являться:

- совершение оборота по реализации товара;
- владение имуществом;
- совершение сделки купли-продажи;
- вступление в наследство;
- получение дохода и др.

### 2. Налоговая база

**Налоговая база** – это стоимостное, физическое или иное выражение объекта налогообложения, являющееся основой для исчисления суммы налога.

Налоговая база может быть представлена как:

➤ ***стоимостной показатель***, например, в виде стоимости, имущества при исчислении налога на имущество физических и юридических лиц, величина прибыли, стоимость реализованной продукции для НДС и т. д.;

➤ ***физический показатель***, например, объем добытого полезного ископаемого, количество штук (изделий), мощность двигателя в лошадиных силах и т. д.

Налоговая база может быть сформирована одним из следующих двух методов:

➤ ***кассовый метод или метод присвоения*** – это метод, согласно которому доходом признаются все суммы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде, а расходами – все выплаченные суммы;

➤ ***накопительный метод*** – это метод, согласно которому доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло в данном налоговом периоде, вне зависимости от того, получены ли они налогоплательщиком.

### **3. Налоговый период**

***Налоговый период*** – это срок, в течение которого формируется налоговая база, на основании которой определяется размер налогового обязательства. Как правило, в качестве налогового периода принимается календарный год, квартал или месяц, по истечении которых определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

### **4. Налоговая ставка**

***Налоговая ставка*** – размер налога на единицу налогообложения.

В зависимости от способа определения суммы налога ставки могут быть:

➤ ***равными***, когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога или сбора;

➤ ***твердыми***, когда для каждой единицы налогообложения определен зафиксированный размер налога;

➤ *процентными*, когда с каждого рубля (стоимости) объекта налогообложения предусмотрен определенный процент налогового обязательства;

➤ *прогрессивными*, когда налоговые ставки, увеличиваются с ростом **налоговой базы**. Прогрессивные налоговые ставки могут измеряться по **простой** и **сложной шкалам**. Простая шкала предусматривает применение возросшей налоговой ставки ко всей налоговой базе. Сложная шкала предусматривает деление налоговой базы на ступени, каждая из которых облагается по своей ставке, т. е. повышенные ставки применяются не ко всему объекту, а к части, превышающей предыдущую ступень;

➤ *регрессивными*, когда налоговые ставки понижаются по мере роста налоговой базы, то есть они представляют собой противоположное прогрессивным ставкам.

## **5. Порядок исчисления налога**

**Порядок исчисления налога** – это определенные законом правила расчета величины налога. В соответствии с НК РФ обязанность по исчислению налога возлагается на налогоплательщика, налогового агента или на налоговый орган.

На практике могут применяться три следующих способа взимания налогов:

- 1) кадастровый;
- 2) декларационный;
- 3) у источника выплаты.

**Кадастровый способ** взимания налога предполагает использование кадастра, представляющего собой реестр, содержащий перечень сведений о стоимости объекта обложения налогом (земли, строений, сооружений и т. д.).

**Декларационный способ** предусматривает подачу налогоплательщиком в налоговые органы официального заявления – декларации – о величине налоговой базы и соответственно величине исчисленного налога, подлежащего уплате.

Третий способ – у **источника выплаты** – предполагает исчисление налога и его изъятие у источника образования объекта налогообложения.

## **6. Порядок и сроки уплаты налога**

**Порядок уплаты налога** – это способ внесения суммы налога в соответствующий бюджет.

Порядок уплаты налога или сбора предполагает:

- 1) установление механизма платежа, а именно в безналичной или наличной форме, через налоговых агентов и т. д.;
- 2) направление налогового платежа (бюджет, внебюджетный фонд);
- 3) валюта уплаты налога.

**Сроки уплаты налогов** – это дата или период времени, в течение которого налогоплательщик обязан перечислить налог по установленным реквизитам.

В зависимости от сроков уплаты налогов принято различать:

- 1) *срочные налоги*, то есть налоги, уплачиваемые в течение определенного времени с момента возникновения обязанности по уплате налога;
- 2) *периодически-календарные налоги*, то есть налоги, уплачиваемые в соответствии с установленными для них налоговыми периодами (месячные, квартальные, полугодовые, годовые, 1 раз в квартал).

Наравне с обязательной группой элементов, определяющих налог, существует и вторая группа элементов, которая содержит в себе так называемые факультативные элементы налогообложения.

**Факультативные элементы системы налогообложения** – это элементы, которые не обязательны, но могут быть определены законодательным актом по налогу. Например, таким элементом может быть порядок удержания и возврата неправильно изъятых налогов, ответственность за неправильное налогообложение, налоговые льготы. Наличие факультативных элементов системы налогообложения предусмотрено ***п.2 ст.17 НК РФ***.

К факультативным относятся следующие элементы налога:

- налоговая льгота;
- налоговые каникулы;
- отсрочка;
- целевой налоговый кредит.

**Налоговая льгота** – представленная налоговым законодательством исключительная возможность смягчения налогового бремени для налогоплательщика.

Наиболее распространенные виды налоговых льгот следующие:

1) *изъятия* – налоговые льготы, выводящие из-под налогообложения отдельные предметы (объекты) налогообложения;

2) *скидки* – это льготы, сокращающие налоговую базу;

3) *налоговый кредит*.

**Налоговые каникулы** – это полное освобождение от уплаты налога на определенный период.

**Отсрочка** – это перенесение срока уплаты налога на срок от 1 до 6 месяцев с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Отсрочка предоставляется при наличии следующих оснований:

1) нанесение налогоплательщику значительного материального ущерба в результате стихийных бедствий, катастроф;

2) задержка финансирования из бюджета;

3) задержка оплаты выполненного государственного заказа;

4) угроза банкротства в случае единовременной выплаты налогов;

5) сезонный характер предпринимательской деятельности.

**Целевой налоговый кредит** – изменение срока уплаты налога, на срок от 1 до 5 лет. Целевой налоговый кредит предоставляется при наличии следующих оснований:

1) при проведении налогоплательщиком научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) либо технического перевооружения собственного производства;

2) при осуществлении внедренческой или инновационной деятельности;

3) при выполнении особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона.

Действующая в Российской Федерации система налогообложения допускает наличие так называемых ***специальных налоговых режимов (ст.18 НК РФ)***, которые предусматривают особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

К специальным налоговым режимам относятся:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей – единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН);

2) упрощенная система налогообложения (УСН);

3) упрощенная система налогообложения на основе патента;

4) единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);

5) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

## 1.8. Общий порядок расчета налогов

В общем виде налог рассчитывается как следующее произведение:

$$H = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}}, \quad (1)$$

где

$H$  – налог;

$H_{\text{б}}$  – налоговая база;

$H_{\text{ст}}$  – налоговая ставка.

При расчете некоторых налогов, подлежащих перечислению в бюджет, необходимо учитывать фактическую продолжительность налогового периода, в течение которого формировалась налоговая база. Как правило, эта необходимость относится в основном к налогам, связанным с владением имуществом (транспортный налог, налог на имущество, налог на землю). В этом случае формула расчета налога приобретает следующий вид:

$$H = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}} \cdot K_{\text{т}}, \quad (2)$$

где

$K_{\text{т}}$  – коэффициент, учитывающий фактическую продолжительность времени владения объектом налогообложения в налоговом периоде.

В свою очередь,  $K_{\text{т}}$  рассчитывается как следующее отношение:

$$K_{\text{т}} = \frac{T_{\text{ф}}}{T_{\text{нп}}}, \quad (3)$$

где

$T_{\text{ф}}$  – фактическая продолжительность владения объектом налогообложения в течение налогового периода;

$T_{\text{нп}}$  – продолжительность налогового периода, установленная налоговым законодательством для соответствующего объекта налогообложения.

Кроме этого по ряду налогов – налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц – законодательством предусмотрено применение налоговых вычетов.

По общему смыслу налоговый вычет – это сумма, позволяющая налогоплательщику уменьшить возникающее у него налоговое обязательство. Однако порядок применения налоговых вычетов определяется методологией расчета каждого из налогов. В одном случае налоговое законодательство предусматривает применение налоговых вычетов к исчисленному налогу. Соответственно налог, подлежащий перечислению в бюджет, будет рассчитываться следующим образом:

$$H = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}} - H_{\text{выч}}, \quad (4)$$

где

$H_{\text{выч}}$  – налоговый вычет.

В другом случае налоговый вычет применяется по отношению к налоговой базе, то есть

$$H = (H_{\text{б}} - H_{\text{выч}}) \cdot H_{\text{ст}}, \quad (5)$$

Таким образом, основными задачами изучения системы налогообложения в Российской Федерации и исчисления налогов являются:

1. изучение порядка расчета налогов;
2. изучение системы оснований, позволяющих налогоплательщику уменьшить свои налоговые обязательства и порядка их применения.

## **Вопросы для самоконтроля**

*1. Охарактеризуйте роль и задачи налогов (сборов) в экономической системе общества, а также определение понятий налогообложение, налог и сбор.*

*2. Изложите определение налоговой системы и перечислите задачи, решаемые государством с помощью налоговой системы.*

3. Назовите основные элементы системы налогообложения и дайте им характеристику.

4. Назовите и охарактеризуйте основные функции налогов.

5. Изложите классификацию налогов и сборов.

6. Перечислите участников налоговых правоотношений.

7. Изложите права и обязанности налоговых агентов.

8. Представительство в налоговых отношениях.

9. Консолидированная группа налогоплательщиков: условия и требования отнесения налогоплательщиков к составу консолидированной группы.

10. Перечислите права участников налоговых отношений.

11. Перечислите обязанности участников налоговых отношений.

12. Изложите формулировку объекта налогообложения, предусмотренную ст.38 НК РФ.

13. Изложите определение понятий «товар (работа, услуга)», «имущество» с точки зрения их содержания как объекта налогообложения.

14. Изложите определение понятий «прибыль», «расход» и «доход» с точки зрения их содержания как объекта налогообложения.

15. Изложите определение понятий «дивиденды» и «проценты» с точки зрения их содержания как объекта налогообложения.

16. Изложите определение понятия «реализация товаров, работ, услуг», предусмотренное ст.39 НК РФ.

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

### **2.1. Основные принципы исчисления налога на добавленную стоимость**

Налог на добавленную стоимость (НДС) – это косвенный многоступенчатый налог, представляющий собой форму изъятия части добавленной стоимости товара, работы или услуги по мере их реализации, начиная с производственного цикла и заканчивая розничными продажами.

Косвенным этот налог считается потому, что бремя его уплаты перекладывается на покупателя товаров (работ, услуг). При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик-продавец дополнительно к цене товара (работ, услуг) предъявляет к оплате налогоплательщику-покупателю НДС, тем самым перекладывая на него обязанность уплаты в бюджет этого налога. В свою очередь налогоплательщик-покупатель при перепродаже товара также обязан начислить НДС и предъявить его к оплате своему покупателю. Эта процедура осуществляется столько раз, сколько перепродается товар. В результате бремя по уплате НДС несет конечный потребитель товаров (работ, услуг).

Налог на добавленную стоимость является одним из самых молодых налогов в мировой экономической практике. Он заменил такой косвенный налог, как налог с оборота, а в отдельных странах налог с продаж.

Впервые о налоге на добавленную стоимость заговорили в 1918 г. в Германии. Однако в практику налогообложения этот налог был внедрен в 1958 г. во Франции. Далее по мере развития Европейского экономического сообщества (ЕЭС) НДС получил широкое распространение в Европе, а затем и во многих странах мира. Применение НДС в национальных налоговых системах стало обязательным условием вступления в члены ЕЭС.

Значимость НДС в формировании национальных бюджетов весьма существенна. В частности, в Российской Федерации НДС обеспечивает формирование не менее 40 % государственного бюджета.

В общем виде, как следует из названия налога, налогообложению подлежит добавленная стоимость, которую можно рассчитать одним из двух способов.

Согласно первому способу добавленная стоимость  $VA$  представляет собой сумму заработной платы  $v$  и прибыли  $m$ , то есть:

$$VA = v + m. \quad (6)$$

Однако на практике не всегда возможно во времени экономически связать реализованную продукцию с выплаченной заработной платой и полученной прибылью. Поэтому добавленную стоимость рассчитывают как разницу между поступлениями от продажи товара (работы, услуги)  $O$  и затратами  $I$ , произведенными на их создание и включающими в себя материальные затраты и амортизацию:

$$VA = O - I. \quad (7)$$

Эти два способа расчета добавленной стоимости определили четыре возможных способа ее налогообложения:

➤ прямой аддитивный, предполагающий применение ставки налога к сумме заработной платы и прибыли, то есть:

$$VAT = R \cdot (v + m); \quad (8)$$

➤ косвенный аддитивный, предполагающий раздельное применение налоговой ставки к заработной плате и прибыли, то есть:

$$VAT = R \cdot v + R \cdot m; \quad (9)$$

➤ метод прямого вычитания, предполагающий применение налоговой ставки к разнице между ценами продажи товара (работы, услуги) и ценами закупки материалов, то есть:

$$VAT = R \cdot (O - I); \quad (10)$$

➤ косвенный метод вычитания, предполагающий, что налоговая ставка применяется раздельно к цене реализации товара (работы, услуг) и к цене покупки сырья, материалов и пр., то есть:

$$VAT = R \cdot O - R \cdot I, \quad (11)$$

где

$VAT$  – налог на добавленную стоимость;

$R$  – ставка налога на добавленную стоимость.

Однако на практике применение получил четвертый метод. Это объясняется тем, что предыдущие три метода требуют существенного усложнения бухгалтерского учета, что в конечном итоге приводит и к усложнению налогового администрирования.

Четвертый метод этого недостатка лишен. Кроме этого он удобен еще следующим:

1. предусматривает применение ставки налога непосредственно при совершении сделки купли-продажи, что дает преимущества технического и юридического характера;

2. позволяет отражать исчисленные налоги в счетах-фактурах, сопровождающих сделки купли-продажи, что является самым важным и принципиальным моментом совершения сделки и информации о налоговых обязательствах;

3. не требует непосредственного определения добавленной стоимости и потому ставка налога применяется в целом к стоимости реализуемых товаров (работ, услуг).

В силу перечисленных обстоятельств на практике для целей исчисления НДС применяется четвертый метод. С другой стороны такой метод расчета НДС приобретает характер некоторой условности налогообложения добавленной стоимости, но тем не менее позволяет сохранить и реализовать эту идею с минимальными затратами на администрирование этого налога. В результате налог на добавленную стоимость, подлежащий перечислению в бюджет, определяется в виде разницы между налогом на добавленную стоимость, удержанным с покупателя товаров (работ, услуг), и налогом на добавленную стоимость, перечисленным поставщику товаров (работ, услуг). Обязательным условием применения этой техники расчета НДС является сопровождение сделок купли-продажи счетами-фактурами, в которых находит свое отражение движение налога на добавленную стоимость.

## **2.2. Общий порядок исчисления налога на добавленную стоимость**

В общем виде НДС, подлежащий перечислению в бюджет, рассчитывается по следующей формуле:

$$НДС_{\text{б}} = НДС_{\text{и}} - НДС_{\text{выч}}, \quad (12)$$

где

$HДС_б$  – налог на добавленную стоимость, подлежащий перечислению в бюджет;

$HДС_и$  – налог на добавленную стоимость, исчисленный по операциям реализации товаров (работ, услуг), то есть налог, полученный с покупателя товаров (работ, услуг);

$HДС_{выч}$  – налоговый вычет по НДС, исчисленный на основании счетов-фактур, полученных от поставщика товаров (работ, услуг).

В свою очередь, налог на добавленную стоимость, исчисленный по операциям реализации товаров (работ, услуг), рассчитывается следующим образом:

$$HДС_и = H_б^{HДС} \cdot H_{ст}, \quad (13)$$

где

$H_б^{HДС}$  – налоговая база для расчета налога на добавленную стоимость;

$H_{ст}$  – налоговая ставка.

В качестве налоговой базы при расчете налога на добавленную стоимость принимается стоимость реализованной продукции, выполненной работы или оказанных услуг.

При расчете НДС могут быть применены три вида налоговых ставок, установленные налоговым законодательством. По общему правилу исчисления НДС налоговая база рассчитывается отдельно для каждой налоговой ставки (*абз.4 п.1 ст.153 НК*).

Порядок расчета налога на добавленную стоимость, предъявленного покупателю, представлен в примерах 1 и 2.

### **Пример 1**

*В течение месяца организация, ведущая оптовую торговлю, реализовала:*

*› 100 стиральных машин по цене 14 000 руб. за штуку (без учета НДС);*

*› 50 холодильников по цене 35 000 руб. за штуку (без учета НДС).*

*Реализованные товары облагаются по ставке 18 %.*

*Требуется рассчитать НДС, начисленный по операциям реализации (без учета налоговых вычетов).*

В данном случае реализованные товары попадают под обложение налогом одной ставкой. Следовательно, для исчисления НДС может быть рассчитана общая налоговая база.

В результате перечисленных хозяйственных операций налоговая база равна:

$$100 \cdot 14\,000 + 50 \cdot 35\,000 = 1\,400\,000 + 1\,750\,000 = 3\,150\,000 \text{ руб.}$$

На основании рассчитанной налоговой базы начисленный НДС равен:

$$3\,150\,000 \text{ руб.} \cdot 18\% = 567\,000 \text{ руб.}$$

### **Пример 2**

Организация в налоговом периоде реализовала следующие товары (без учета НДС):

- 12 автомобильных прицепов по цене 12 000 руб. за штуку;
- 8 моторных лодок по цене 114 000 руб. за штуку;
- 100 т муки по цене 5 000 руб. за 1 т;
- 400 т макаронных изделий на экспорт по цене 10 000 руб. за 1 т.

Реализованные товары облагаются налогом на добавленную стоимость по разным ставкам, поэтому налоговая база рассчитывается отдельно для каждой ставки.

Реализация автомобильных прицепов и моторных лодок облагается по ставке 18 %, реализация муки – по ставке 10 %, макаронных изделий по ставке 0 %. Поэтому налоговая база рассчитывается отдельно для каждой налоговой ставки.

Расчет налоговой базы проводится следующим образом:

1) налоговая база по товарам, облагаемым по ставке 18 %:  
 $(12 \cdot 12\,000) + (8 \cdot 114\,000) = 144\,000 + 912\,000 = 1\,056\,000 \text{ руб.};$

2) налоговая база по товарам, облагаемым по ставке 10 %:  
 $100 \text{ т} \cdot 5\,000 \text{ руб.} = 500\,000 \text{ руб.};$

3) налоговая база по товарам, облагаемым по ставке 0 %:  
 $400 \text{ т} \cdot 10\,000 = 4\,000\,000 \text{ руб.}$

В результате начисленный НДС будет равен

$$(1\,056\,000 \cdot 18\%) + (500\,000 \cdot 10\%) + (4\,000\,000 \cdot 0\%) = \\ = 190\,080 + 50\,000 + 0 = 240\,080 \text{ руб.}$$

При расчете НДС, подлежащего уплате в бюджет, налогоплательщик имеет право уменьшить начисленный НДС на налоговые

вычеты. В качестве таких вычетов используются суммы НДС, предъявленные налогоплательщиком-продавцом налогоплательщику-покупателю. Налоговые вычеты по НДС определяются в соответствии с действующим законодательством, и случаи их применения регулируются ст. 171 НК РФ.

Порядок расчета НДС, подлежащего уплате в бюджет, представлен в примере 3.

### **Пример 3**

*Организация купила:*

- *100 штук стиральных машин по цене 11 500 руб. за штуку (без учета НДС);*
- *50 холодильников по цене 28 000 руб. за штуку (без учета НДС).*

*Соответственно организация уплатила НДС поставщику товара и приняла его к учету в следующем размере:*

$$(11\,500 \cdot 100 + 28\,000 \cdot 50) \cdot 18/100 = \\ = 2\,550\,000 \cdot 18\% = 459\,000 \text{ руб.}$$

*В течение месяца организация эти товары реализовала по следующим ценам:*

- *100 стиральных машин по цене 14 000 руб. за штуку (без учета НДС);*
- *50 холодильников по цене 35 000 руб. за штуку (без учета НДС).*

*Реализованные товары облагаются по ставке 18 %.*

*Требуется рассчитать НДС, начисленный по операциям реализации, и НДС, подлежащий уплате в бюджет.*

*В данном случае реализованные товары попадают под обложение налогом одной ставкой. Следовательно, для исчисления НДС может быть использована общая налоговая база.*

*Последовательность расчета следующая:*

*1) рассчитывается налоговая база:*

$$100 \cdot 14\,000 + 50 \cdot 35\,000 = 1\,400\,000 + 1\,750\,000 = 3\,150\,000 \text{ руб.};$$

*2) рассчитывается НДС начисленный:*

$$3\,150\,000 \text{ руб.} \cdot 18\% = 567\,000 \text{ руб.};$$

*3) НДС, подлежащий перечислению в бюджет:*

$$567\,000 \text{ руб.} - 459\,000 \text{ руб.} = 108\,000 \text{ руб.}$$

## **2.3. Плательщики налога на добавленную стоимость**

Согласно *ст.143 НК РФ* налогоплательщиками по НДС признаются:

- 1) организации (*абз.2 п.2 ст.11 НК РФ*);
- 2) индивидуальные предприниматели (*абз.4 п.2 ст.11 НК РФ*);
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации.

Понятия «организация» и «индивидуальные предприниматели» определены в *п.2 ст.11 НК РФ*.

В частности, к организациям установлено относить (*абз.2 п.2 ст.11 НК РФ*):

- российские организации (юридические лица), образованные в соответствии с законодательством РФ;
- иностранные организации (иностранное юридические лица), компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;
- международные организации;
- их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

К составу индивидуальных предпринимателей следует относить (*абз.4 п.2 ст.11 НК РФ*):

- физических лиц, зарегистрированных в установленном порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;
- частных нотариусов;
- адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

Вместе с тем НК РФ устанавливает ряд налогоплательщиков, которые имеют право не платить НДС и которые могут быть освобождены от обязанностей плательщика НДС на установленный НК РФ период времени.

Освобождение от обязанности уплачивать НДС означает:

- 1) право не платить НДС по операциям на внутреннем российском рынке в течение 12 календарных месяцев (*п.4 ст.145 НК РФ*);

2) право не представлять декларации по НДС в налоговую инспекцию.

Освобождение от уплаты НДС не распространяется на операции по ввозу товаров в РФ и не освобождает от обязанностей перечисления НДС в бюджет налоговым агентом по налогу на добавленную стоимость (**п.3 ст.145, ст.161 НК РФ**).

К организациям и индивидуальным предпринимателям, обладающим правом не платить НДС, относятся:

➤ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные режимы налогообложения (систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (**п.4 ст.346.26 НК РФ**);

➤ организации и индивидуальные предприниматели при условии, что их выручка от реализации товаров, работ и/или услуг не превышает установленного лимита (**ст.145 НК РФ**), а именно: если выручка за три предшествующих календарных месяца без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. руб.;

➤ организации, получившие статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с ФЗ от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре Сколково» (**ст.145.1 НК РФ**).

Для определения права не уплачивать НДС необходимо подсчитать всю полученную выручку от реализации товаров (работ, услуг) за три последовательно прошедших месяца.

При этом в сумме выручки не учитываются:

➤ выручка, полученная по деятельности, которая облагается единым налогом на вмененный доход;

➤ доход от игорного бизнеса в виде выигрыша и/или платы за проведение азартных игр и/или пари.

#### **Пример 4**

*Организация при ведении своей хозяйственной деятельности получила следующую выручку:*

➤ май – 150 000 руб.;

➤ июнь – 426 000 руб.;

➤ июль – 836 000 руб.

*За три последовательных месяца календарных месяца суммарная выручка составила 1 412 000 руб., что менее 2 млн. руб. Следовательно, организация имеет право на освобождение от уплаты НДС.*

Налогоплательщики, имеющие право на освобождение от уплаты НДС, должны представить в налоговый орган по месту своего учета уведомление по установленной форме (**п.3 ст.145 НК РФ**) о решении воспользоваться этим правом с приложением к уведомлению необходимых подтверждающих документов.

Таковыми документами в соответствии с требованиями **ст.145 НК РФ** являются:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших с упрощенной системы налогообложения (УСН) на общий режим налогообложения, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применявших упрощенную систему налогообложения.

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Срок подачи документов – не позднее 20 числа месяца, с которого налогоплательщик использует право на освобождение.

Налогоплательщики, получившие освобождение от уплаты НДС, не могут от него отказаться в течение 12 последовательных календарных месяцев.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, должны представить в налоговые органы:

➤ документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии с **п.1 ст.145 НК РФ**, без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 2 млн. руб.;

➤ уведомление о продлении права использования на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Если налогоплательщик не представил документы, необходимые для продления срока или отказа от освобождения от обязанностей плательщика НДС, или представил документы, содержащие недостоверные сведения, то суммы НДС, которые организация или предприниматель не платили в период освобождения от уплаты НДС, подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

Организации и индивидуальные предприниматели не могут воспользоваться правом освобождения от обязанностей плательщика НДС в следующих случаях:

1) если сумма выручки за три последовательных календарных месяца превышает 2 млн. руб.;

2) если организация или индивидуальный предприниматель являются вновь созданными, так как в этом случае невозможно определить выручку за три месяца;

3) если организация или индивидуальный предприниматель реализуют подакцизные товары в течение трех предшествующих месяцев (**п.2 ст.145 НК РФ**).

При наступлении одного из перечисленных случаев налогоплательщик, использовавший право освобождения от НДС, утрачивает это право с 1-го числа месяца, в котором выручка от реализации превысила 2 млн. руб. или имела место реализация подакцизных товаров (пример 5).

### **Пример 5**

*Организация в календарном году получала по месяцам следующую выручку:*

- январь 458 тыс. руб.;
- февраль 389 тыс. руб.;
- март 568 тыс. руб.;
- апрель 785 тыс. руб.;
- май 492 тыс. руб.;
- июнь 695 тыс. руб.;
- июль 892 тыс. руб.

*С начала года организация имела право воспользоваться освобождением от уплаты НДС, так как за три последовательных календарных месяца получаемая выручка была менее 2 млн. руб.*

*Однако выручка, полученная с мая по июль, в сумме превысила 2 млн. руб. и составила 2,079 млн. руб. Следовательно, начиная с 1 июля организация теряет право быть освобожденной от уплаты НДС по основанию, предусмотренному **п.1 ст.145 НК РФ**.*

## **2.4. Объекты обложения налогом на добавленную стоимость**

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

К таким операциям относятся следующие действия:

*1. реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав (**пп.1 п.1 ст.146 НК РФ**);*

*2. передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций (**пп.2 п.1 ст.146 НК РФ**);*

*3. выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления (**пп.3 п.1 ст.146 НК РФ**);*

*4. ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (искусственные острова, установки, сооружения) (**п.2 ст.11, пп.4 п.1 ст.146 НК РФ**).*

Рассмотрим каждый из объектов обложения налогом на добавленную стоимость.

*1. Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.*

Этот объект обложения НДС является самым простым и ясным. Под обложение НДС попадает вся реализация, произведенная хозяйствующим субъектом. Исключение составляют ситуации, когда налогоплательщик по тем или иным основаниям освобожден от уплаты НДС.

*2. Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организации.*

В целях исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) (*пп.1 п.1 ст.146 НК РФ*).

Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд облагается НДС только в том случае, когда расходы на приобретение этих товаров (работ, услуг) не уменьшают прибыль при исчислении налога на прибыль, в том числе и амортизационные отчисления.

Вся совокупность расходов организации – плательщика налога на прибыль – делится в общем виде на 2 больших группы:

*2.1. Расходы, которые принимаются в качестве таковых при расчете прибыли.*

Прибыль, полученная налогоплательщиком, рассчитывается следующим образом:

$$Pr = D - P, \quad (14)$$

где

$Pr$  – прибыль, полученная налогоплательщиком;

$D$  – доход (выручка от реализации), полученный налогоплательщиком;

$P$  – расходы, понесенные налогоплательщиком для получения дохода.

К таким расходам допустимо относить расходы, если они удовлетворяют следующим требованиям:

- а) обоснованны, то есть экономически оправданны;
- б) документально подтверждены;
- в) произведены для деятельности, направленной на получение дохода (**п.1 ст.252 НК РФ**).

*2.2. Расходы, оплачиваемые за счет прибыли, остающейся в распоряжении налогоплательщика после уплаты налога на прибыль.*

Как правило, к ним относятся расходы, связанные с внутренним потреблением налогоплательщика и которые не направлены на получение дохода.

Смысл этой нормы заключается в следующем.

Налогоплательщик, приобретая какой-либо товар, уплачивает продавцу НДС, который впоследствии учитывается в составе вычетов, уменьшая тем самым НДС, подлежащий уплате в бюджет. Это правило относится в равной степени ко всем расходам, в том числе и к тем, которые не принимаются для расчета налогооблагаемой прибыли. Из этого следует, что эти расходы не принесут впоследствии доход и НДС, получаемый от покупателя. В итоге налогоплательщик сможет незаслуженно уменьшить НДС к уплате в бюджет (пример б).

### **Пример 6**

*Организация приобрела и оприходовала офисную мебель и технику на 1 350 000 руб., уплатив поставщику НДС в размере 243 000 руб. В этом же налоговом периоде эта мебель и техника были переданы для эксплуатации в различные отделы организации. Это означает, что офисная мебель и техника были направлены для собственного потребления. Поэтому, руководствуясь пп.2 п.1 ст.146 НК РФ, главный бухгалтер организации в этом случае должен начислить НДС в следующем размере:*

$$1\,350\,000 \text{ руб.} \cdot 18\% = 243\,000 \text{ руб.}$$

*3. Выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления (пп.3 п.1 ст.146 НК РФ).*

При выполнении СМР для собственного потребления налоговая база по НДС определяется как стоимость этих работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их

выполнение (*п.2 ст.159 НК РФ*), то есть НДС начисляется на сумму всех расходов, фактически понесенных при выполнении СМР.

Смысл этой нормы заключается в том, что законодатель пресекает возможности сокращения НДС к перечислению в бюджет. Например, налогоплательщик провел строительно-монтажные работы в своем офисе. В общем смысле расходы, связанные с проведением этих работ, не направлены на получение дохода, но тем не менее налогоплательщик имеет право НДС, уплаченный поставщику строительных материалов, поставить себе на возмещение, тем самым уменьшая сумму НДС, подлежащую перечислению в бюджет. Поскольку расходы на ремонт офиса не сопровождаются получением дохода, следовательно, не будет получен НДС от покупателя товаров (работ, услуг).

Следует также иметь в виду, что если СМР для собственного потребления проводились с привлечением подрядчика, то выплаченное ему вознаграждение в этом случае объектом налогообложения не является (пример 7).

### **Пример 7**

*Организация осуществила пристройку к офисному зданию. Строительные работы были выполнены смешанным способом, то есть частично собственными силами, частично силами подрядчика.*

*Выполнение строительно-монтажных работ сопровождалось следующими расходами:*

➤ *стоимость строительных материалов – 55 800 руб., в том числе НДС, уплаченный при покупке строительных материалов, 10 044 руб.;*

➤ *оплата услуг подрядчика – 86 800 руб., в том числе НДС, уплаченный ему, 15 624 руб.;*

➤ *начислено заработной платы своим работникам, выполнявшим строительно-монтажные работы, 28 300 руб.*

*Таким образом, организации предъявлен НДС к оплате в следующем размере:*

$$10\ 044\ \text{руб.} + 15\ 624\ \text{руб.} = 25\ 668\ \text{руб.}$$

*Однако следуя норме пп.3 п.1 ст.146 НК РФ, налогоплательщик обязан по СМР, выполненным для собственного потребления,*

исчислить НДС, исходя из всех затрат, понесенных для оплаты этих СМР.

В качестве таких затрат организация может принять только стоимость строительных материалов и выплаченную заработную плату своим работникам, выполнявшим СМР. Стоимость услуг подрядчика в данном случае не учитывается.

Исходя из этого, стоимость СМР равна:

$$55\ 800 \text{ руб.} + 28\ 300 \text{ руб.} = 84\ 100 \text{ руб.}$$

НДС, начисленный на стоимость СМР:

$$84\ 100 \text{ руб.} \cdot 18\ \% = 15\ 138 \text{ руб.}$$

Начисление НДС по СМР, выполненным для собственного потребления, производится в конце каждого налогового периода (**п.10 ст.167 НК РФ**).

4. Ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (искусственные острова, установки, сооружения).

При этом под товаром понимается любое имущество, перемещаемое через границу РФ (**п.3 ст.38 НК РФ, пп.35 п.1 ст.4 ТК ТС, пп.7 п.1 ст.5 ФЗ от 27.11.2010 №311-ФЗ**).

Отличие этого объекта от других заключается в том, что НДС, который взимается при ввозе, является не только налоговым, но и таможенным платежом (**пп.3 п.1 ст.70 ТК РФ**). При прохождении таможенных процедур НДС в отличие от других объектов обложения этим налогом уплачивается не по окончании налогового периода, в течение которого формировалась налоговая база, а одновременно с таможенными платежами. В этом заключается особенность уплаты НДС по ввозу товаров на территорию РФ и территории, находящиеся под юрисдикцией РФ.

Сроки уплаты НДС при ввозе зависят от таможенной процедуры, под которую помещаются товары (**п.1 ст.82 ТК РФ**).

Порядок уплаты НДС при ввозе зависит от таможенной процедуры, под которую помещаются товары. При одних процедурах НДС уплачивается полностью или частично, при других – не уплачивается (**п.1 ст.151 НК РФ**).

Например, при помещении товаров под таможенную процедуру для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме, а при помещении товаров под таможенные процедуры транзит-

та, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также при таможенном декларировании припасов НДС не уплачивается.

В п.2 ст.146 НК РФ установлены операции, которые не признаются объектами налогообложения:

1) операции, указанные в п.3 ст.39 НК РФ;

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

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

4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством ее субъектов, актами органов местного самоуправления;

5) передача на безвозмездной основе, оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

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

7) передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);

8) передача денежных средств или недвижимого имущества на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации в порядке, установленном Федеральным законом от

30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

9) оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования;

10) выполнение работ (оказание услуг) в рамках дополнительных мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда субъектов Российской Федерации, реализуемых в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации;

11) операции по реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями и составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, выкупаемого в порядке, установленном Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 159-ФЗ «Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации или в муниципальной собственности и арендуемого субъектами малого и среднего предпринимательства, и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;

12) операции, связанные с осуществлением мероприятий, предусмотренных Федеральным законом «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении измене-

ний в отдельные законодательные акты Российской Федерации», операции по реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав Организационным комитетом «Россия-2018», дочерними организациями FIFA, Российским футбольным союзом, производителями медиаинформации FIFA и поставщиками товаров (работ, услуг) FIFA, определенными указанным Федеральным законом и являющимися российскими организациями;

13) реализация автономной некоммерческой организацией, созданной в соответствии с Федеральным законом «О защите интересов физических лиц, имеющих вклады в банках и обособленных структурных подразделениях банков, зарегистрированных и/или действующих на территории Республики Крым и на территории города федерального значения Севастополя», имущества и имущественных прав и оказание этой организацией услуг по представлению интересов вкладчиков;

14) операции по реализации имущества и/или имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами).

## **2.5. Определение места реализации товаров (работ, услуг)**

По общему правилу реализация товаров (работ, услуг) только тогда облагается НДС, когда совершается на территории Российской Федерации. Однако на практике место реализации товаров (работ, услуг) не всегда может быть определено однозначно. Наиболее сложным вопросом является определение места реализации работ или услуг.

Законодатель в НК РФ установил основные принципы определения места реализации товаров, работ и услуг. Эти принципы закреплены в **ст.147 НК РФ «Место реализации товаров»** и в **ст.148 НК РФ «Место реализации работ (услуг)»**.

В **ст.147 НК РФ «Место реализации товаров»** установлено, что местом реализации товаров признается территория РФ в следующих двух случаях.

1. Товар находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется.

### **Пример 8**

*Иностранная организация, зарегистрированная в российском налоговом органе в качестве налогоплательщика, продает другой иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в России, земельный участок, расположенный на территории РФ, и находящиеся на нем объекты недвижимости. В данном случае местом реализации признается Российская Федерация, поскольку:*

- недвижимое имущество находится на территории РФ;*
- продаваемое имущество – земельный участок с расположенной на нем недвижимостью – физически не может быть отгружен и соответственно физически не может быть перемещен в пространстве, то есть транспортирован.*

*Следовательно, продавец должен исчислить и уплатить соответствующую сумму НДС и представить налоговую декларацию.*

2. Товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией (искусственные острова, установки и сооружения) (**п.2 ст.11 НК РФ**).

### **Пример 9**

*ООО «Альфа» передает на территории РФ российским и иностранным авиакомпаниям товары. Товары будут реализованы физическим лицам на бортах воздушных судов, осуществляющих международные перевозки из России в другие страны. Так как эти товары переданы на территории РФ, местом их реализации признается Российская Федерация. Следовательно, ООО «Альфа» исчисляет и уплачивает НДС с выручки от реализации указанного товара.*

Таким образом, определяющим условием для признания РФ местом реализации товаров является их изначальное нахождение на территории РФ.

Если товар, продаваемый российским налогоплательщиком (или его иностранным подразделением), находится на территории другого государства, обязанностей по исчислению НДС с реализа-

ции такого товара у продавца не возникает. Более сложным является вопрос определения места реализации работ и/или услуг.

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

1) по месту деятельности лица, которое эти работы (услуги) выполняет или оказывает;

2) по месту нахождения имущества, в отношении которого работы (услуги) выполняются (оказываются);

3) по месту выполнения (оказания) работ (услуг);

4) по месту нахождения покупателя работ (услуг);

5) по месту нахождения пункта отправления (назначения).

В первом случае – по месту деятельности лица – предполагается, что для лица, которое выполняет работы и/или услуги, территория Российской Федерации является местом осуществления его деятельности и местом государственной регистрации. Соответственно работы и/или услуги, выполненные таким лицом, являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Во втором случае – по месту нахождения имущества – местом реализации работ (услуг) будет считаться:

1) недвижимое имущество (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), расположенное на территории РФ и с которым непосредственно связано выполнение работ (услуг).

К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде (**п.1 п.1 ст.148 НК РФ**).

Если недвижимое имущество находится за пределами территории РФ, то связанные с ним работы (услуги) не признаются реализованными на территории РФ;

2) движимое имущество, воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, находящиеся на территории РФ.

К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, обработка, ремонт и техническое обслуживание движимого имущества.

В третьем случае – по месту выполнения работ и/или услуг – местом их реализации считается место фактического выполнения

этих работ и/или оказания услуг (**пп.3 п.1 ст.148 НК РФ**). Основным требованием в данном случае является то, что это место должно находиться в пределах РФ. При этом не имеет значения статус исполнителя работ – иностранный или российский исполнитель (налогоплательщик) (пример 10).

### **Пример 10**

*Иностранная компания оказывает на территории Российской Федерации услуги по обучению персонала российских компаний. Оказанные ею услуги будут являться объектом обложения налогом на добавленную стоимость.*

Если эти же услуги оказаны за пределами территории РФ, то местом их реализации территория РФ не признается (**пп.3 п.1.1 ст.148 НК РФ**).

В четвертом случае – по месту нахождения покупателя работ и/или услуг – место реализации работ (услуг) определяется по месту осуществления деятельности покупателя этих работ и/или услуг (**пп.4 п.1 ст.148 НК РФ**).

По смыслу этой нормы выполненные работы и/или оказанные услуги будут признаны объектом обложения НДС в том случае, если покупатель этих работ или услуг будет осуществлять свою деятельность на территории Российской Федерации. При этом место его государственной регистрации в качестве организации или предпринимателя – Российская Федерация или иностранное государство – значения не имеет.

Положение указанной нормы **пп.4 п.1 ст.148 НК РФ** применяется:

- при передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;
- при оказании услуг (выполнении работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных, их адаптации и модификации;
- при оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении НИОКР;
- при предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

- при сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- при оказании агентом услуг по привлечению от имени основного участника контракта лица (организации или физического лица) для оказания услуг, предусмотренных *п.4 п.1 ст.148 НК РФ*.

В пятом случае – по месту нахождения пункта отправления или назначения – местом реализации признается Российская Федерация, если российские организации или предприниматели оказывают следующие работы или оказывают следующие услуги:

- услуги по перевозке и/или транспортировке (*абз.1 п.4.1 п.1 ст.148 НК РФ*);
- услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и/или транспортировкой (*абз.1 п.4.1 п.1 ст.148 НК РФ*);
- услуги по предоставлению во фрахт воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, используемых для перевозок товаров и/или пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом (*абз.2 п.4.1 п.1 ст.148 НК РФ*), при условии, что пункт отправления и/или пункт назначения находятся на территории РФ (*п.4.1 п.1 ст.148 НК РФ*).

## **2.6. Налоговая база и момент ее определения**

### **2.6.1. Определение налоговой базы по НДС**

По общему правилу налоговая база по НДС – это стоимостная характеристика объекта налогообложения.

Общие правила ее определения установлены и регулируются *ст.153 НК РФ «Налоговая база»*. Согласно этой статье налоговая база определяется налогоплательщиком с учетом особенностей реализации произведенных им или приобретенных для перепродажи товаров (работ, услуг).

В общем виде налоговая база  $НБ_{\text{ндс}}$  для расчета налога на добавленную стоимость может быть рассчитана по следующей формуле:

$$НБ_{\text{ндс}} = C_p + C_{\text{сп}} + C_{\text{смп}} + C_{\text{имп}}, \quad (15)$$

где

$C_p$  – расчеты, связанные с реализацией товаров (работ, услуг), в том числе полученные авансы и предоплата в счет будущих поставок товаров (работ, услуг), руб.;

$C_{сп}$  – стоимость товаров, переданных для собственного потребления, руб.;

$C_{смр}$  – стоимость строительно-монтажных работ, выполненных для собственного потребления, руб.;

$C_{имп}$  – стоимость товаров, ввозимых на территорию РФ и/или территории, находящиеся под ее юрисдикцией, руб.

По общему правилу налоговая база при реализации товаров (работ, услуг)  $НБ_{ндс}^p$  равна:

➤ сумме полученной предоплаты (аванса)  $C_{по(a)}$  с учетом налога, то есть в этом случае НДС требуется «выкрутить» из стоимости полученной предоплаты;

➤ стоимости отгруженных (реализованных) товаров (работ, услуг)  $C_{отгр}$ , исчисленной исходя из рыночных цен (без включения НДС).

Расчет проводится по следующей формуле:

$$НБ_{ндс}^p = C_{по(a)} + C_{отгр}. \quad (16)$$

В целом расчет налоговой базы при реализации зависит от порядка расчетов с покупателем. Если продавец получил предоплату (аванс), то по одной сделке фактически придется определять налоговую базу дважды:

- первый раз: на дату получения предоплаты (аванса);
- второй раз: на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) (*пп.1 ст.167 НК РФ, письмо ФНС России от 10.03.2011 № КЕ-4-3/3790*).

### **Пример 11**

*Организация заключила с покупателем своей продукции договор на ее поставку. Согласно договору покупатель должен перечислить организации предоплату в размере 30 % от стоимости договора. В свою очередь организация должна отгрузить продукцию в адрес покупателя через 1 месяц с момента получения предопла-*

ты. Общая стоимость продукции по договору 350 000 руб. Договор исполняется в пределах одного налогового периода. Отгружаемая продукция облагается по ставке 18 %.

Полученная предоплата равна:

$$350\,000 \text{ руб.} \cdot 30\% = 105\,000 \text{ руб.}$$

В соответствии с договором организация отгрузила своему покупателю продукцию и выставила счет на всю стоимость продукции. Согласно формуле (11) налоговая база будет равна:

$$105\,000 \text{ руб.} + 350\,000 \text{ руб.} = 455\,000 \text{ руб.}$$

В дальнейшем при расчете НДС, подлежащего уплате в бюджет, организация учтет НДС, уплаченный с полученного аванса, и НДС, уплаченный со всей стоимости продукции.

Порядок и правила определения налоговых баз по объектам обложения налогом на добавленную стоимость следующие.

1. Налоговая база по товарам, переданным для собственного потребления  $C_{\text{СП}}$ , принимается равной стоимости их приобретения.

2. Налоговая база по строительно-монтажным работам (СМР), выполненным для собственного потребления собственными силами, принимается равной стоимости выполнения этих работ.

3. Налоговая база по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, принимается равной стоимости этих работ. В целях налогообложения стоимость строительно-монтажных работ  $C_{\text{СМР}}$ , выполненных для собственного потребления, рассчитывается по следующей формуле:

$$C_{\text{СМР}} = C_{\text{М}} + ЗП_{\text{р}}, \quad (17)$$

где

$C_{\text{М}}$  – стоимость материалов (без учета НДС), приобретенных для выполнения строительно-монтажных работ, руб.;

$ЗП_{\text{р}}$  – заработная плата, выплаченная работникам, выполнявшим строительно-монтажные работы.

Стоимость услуг подрядчиков в налоговую базу не включается.

4. Налоговая база по товарам, ввозимым на территорию РФ и территории, находящиеся под ее юрисдикцией, согласно **п.1 ст.160 НК РФ** включает в себя:

➤ таможенную стоимость ввозимых товаров;

- сумму акцизов, которую следует заплатить, если импортируемые товары относятся к составу подакцизных товаров;
- таможенную пошлину.

В общем виде налоговая база по товарам, ввозимым на территорию РФ  $C_{\text{ИМП}}$ , рассчитывается по следующей формуле:

$$C_{\text{ИМП}} = C_{\text{ТМЖ}} + П_{\text{ТМЖ}} + A, \quad (18)$$

где

$C_{\text{ТМЖ}}$  – таможенная стоимость товара, ввозимого на территорию РФ и/или территории, находящиеся под юрисдикцией РФ, руб.;

$П_{\text{ТМЖ}}$  – таможенная пошлина, руб.;

$A$  – начисленные акцизы по товарам, ввозимым на территорию РФ, если эти товары относятся к составу подакцизных, руб.

Однако при расчете налоговой базы по НДС существуют общие правила. Они сводятся к следующим действиям.

### **Правило 1**

Налоговой базой для расчета НДС является выручка, полученная налогоплательщиком.

При этом под выручкой понимаются денежные средства и натуральные поступления в счет оплаты товаров, работ и/или услуг.

Натуральные поступления – это любое имущество или имущественные права. Например, основные средства, материалы, продукты питания, ценные бумаги и др. Такие доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить (*п.2 ст.153 НК РФ*).

### **Правило 2**

Выручка должна быть исчислена в рублях (*п.3 ст.153 НК РФ*). Однако если за проданные товары (работы, услуги) в качестве оплаты поступила иностранная валюта, то ее следует по курсу ЦБ перевести в рублевый эквивалент либо на дату отгрузки, либо на дату получения (предоплаты) аванса (*п.3 ст.153, п.1 ст.167 НК РФ*).

### **Правило 3**

Если налогоплательщик реализует несколько разнородных товаров, выполняет разнородные работы и выполняет различные услуги, но все они облагаются по одной ставке, то в этом случае налоговая база определяется суммарно по всем проведенным хозяйственным операциям (*абз.4 п.1 ст.153 НК РФ*).

#### **Правило 4**

Если в соответствии с законодательством, регулирующим НДС, налогоплательщик обязан применять различные ставки, то в этом случае налоговые базы определяются отдельно для каждой налоговой ставки (*абз.4 п.1 ст.153 НК РФ*).

Однако помимо общих правил формирования налоговой базы для исчисления НДС следует учитывать ряд особенностей ее исчисления, связанных с различными факторами.

#### **2.6.1.1. Особенности определения налоговой базы при реализации товаров, работ и/или услуг**

Общий порядок определения налоговой базы при реализации товаров, работ и/или услуг регулируется *ст.154 НК РФ*. При этом необходимо учитывать следующие особенности.

1. В общем случае налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) исчисляется исходя из цен их реализации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

2. При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты.

Однако в этом случае в налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), если:

- длительность производственного цикла их изготовления превышает шесть месяцев;
- они облагаются по налоговой ставке 0 %;
- они не подлежат налогообложению.

3. Налоговая база при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет ранее полученной оплаты, частичной оплаты, включенной ранее в налоговую базу, определяется налогоплательщиком в общем порядке, т. е. как стоимость товаров (работ, услуг) без НДС.

4. По хозяйственным операциям, расчеты по которым предполагают неденежные формы расчетов, налоговая база определяется исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном *ст.105.3 НК РФ*, и без включения в них НДС.

5. **Статьей 162 НК РФ** предусмотрено, что налоговая база, определенная в соответствии со **ст.153÷158 НК РФ**, увеличивается на суммы:

➤ полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС;

➤ полученные в виде процента (дисконта) по принятым в счет оплаты облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ в периодах, за которые производится расчет процента;

➤ страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора.

#### **2.6.1.2. Особенности определения налоговой базы при исполнении договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров**

В этом случае налоговая база определяется как доход, полученный налогоплательщиком при выполнении им своих обязанностей по договору поручения, комиссии или агентскому договору.

#### **2.6.1.3. Особенности определения налоговой базы и особенности уплаты налога при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи**

При осуществлении перевозок налоговая база определяется как стоимость перевозки без НДС (**ст.157 НК РФ**).

При реализации проездных документов по льготным тарифам налоговая база исчисляется исходя из этих льготных тарифов.

При определении налоговой базы не учитываются суммы, фактически выплаченные пассажирам за возвращенные билеты.

При реализации услуг международной связи не учитываются при определении налоговой базы суммы, полученные организациями связи от реализации указанных услуг иностранным покупателям.

#### **2.6.1.4. Порядок определения налоговой базы при совершении операций по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления**

Строительно-монтажные работы (СМР) могут быть выполнены одним из следующих трех способов:

- 1) собственными силами (хозяйственный способ);
- 2) силами подрядной организации (подрядный способ);
- 3) частично собственными силами и частично подрядными организациями (смешанный способ).

При выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд объект налогообложения возникает в следующих случаях:

- 1) при выполнении СМР хозяйственным способом;
- 2) при выполнении СМР смешанным способом.

В первом случае налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Во втором случае в качестве налоговой базы принимаются только расходы на выполнение работ собственными силами организации. В случае выполнения СМР подрядным способом НДС к уплате не начисляется.

#### **2.6.2. Момент определения налоговой базы по НДС**

**Момент определения налоговой базы** – это дата, на которую налоговая база признается сформированной для того, чтобы исчислить и уплатить с нее НДС.

На указанную дату хозяйственная операция должна быть совершенной, отраженной в учете, и соответственно по результатам этой хозяйственной операции должен быть начислен налог на добавленную стоимость. Порядок определения налоговой базы по НДС регулируется *ст.167 НК РФ*. Согласно п. 1 этой статьи моментом определения налоговой базы при реализации является наиболее ранняя из двух дат:

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

Такой порядок установления момента определения налоговой базы по НДС предусматривает, что по отдельным хозяйственным операциям налоговая база должна быть определена дважды. Например, если моментом определения налоговой базы явился день получения оплаты или частичной оплаты предстоящих поставок товаров, выполнения работ и/или оказания услуг, то в день отгрузки товара в счет поступившей оплаты или частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (*п.14 ст.167 НК РФ*).

Соответственно, по одной сделке фактически приходится определять налоговую базу дважды. Первый раз – на дату получения предоплаты, а второй – по правилам *п.1 ст.167 НК РФ*.

Для некоторых операций, которые предусмотрены *ст.167 НК РФ*, дата определения налоговой базы оговорена особо.

Перечень этих операций и момент определения налоговой базы приведен в табл. 4.

Таблица 4

*Момент определения налоговой базы по НДС  
согласно ст.167 НК РФ*

| <b>Хозяйственная операция</b>   | <b>Момент определения налоговой базы</b>  |
|---|---|
| Продажа товара, который не отгружается и не транспортируется (земельные участки, здания, квартиры и др.)  | Наиболее ранняя из двух дат: день передачи права собственности на товар или день его оплаты |
| Реализация товаров, переданных на хранение ( <i>п.7 ст.167 НК РФ</i> )  | День реализации складского свидетельства  |
| Уступка новым кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)  | День уступки или день прекращения обязательства   |
| Передача имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места ( <i>п.3 ст.155 НК РФ</i> ) | День уступки (последующей уступки) требования   |
| Реализация денежного требования, приобретенного у третьих лиц ( <i>п.4 ст.155 НК РФ</i> )   | День последующей уступки требования или день исполнения обязательства должником             |

|  |   |
|--|---|
| Передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав ( <i>п.5 ст.155 НК РФ</i> )   | День передачи имущественных прав  |
| Выполнение СМР для собственного потребления ( <i>п. 10 ст. 167 НК РФ</i> )   | Последнее число каждого налогового периода  |
| Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд ( <i>п. 11 ст. 167 НК РФ</i> )  | День передачи товаров для собственного потребления  |
| Получение аванса изготовителем товаров (работ, услуг) с длительностью производственного цикла свыше 6 месяцев ( <i>п.13 ст.167 НК РФ</i> )     | День отгрузки, если налогоплательщик ведет раздельный учет, а товары (работы, услуги) предусмотрены соответствующим перечнем и имеется документ, подтверждающий длительность производственного цикла изготовления |
| Поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг, передача имущественных прав) в счет поступившего ранее аванса ( <i>п.14 ст.167 НК РФ</i> ) | День отгрузки или день передачи имущественных прав  |
| Осуществление налоговыми агентами операций, которые указаны в <i>п.4 и п.5 ст.161 НК РФ</i>  | Наиболее ранняя из двух дат: день отгрузки или день получения аванса  |

## 2.7. Налоговый период и налоговые ставки

Налоговый период – это период времени, в течение которого должна быть сформирована налоговая база и соответственно исчислена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (*п.1 ст.55 НК РФ*).

Налоговый период по налогу на добавленную стоимость для всех налогоплательщиков, в том числе и налоговых агентов, установлен продолжительностью в квартал (*ст.163 НК РФ*).

В настоящее время действуют пять ставок налога на добавленную стоимость. Они делятся на два вида. Первый вид ставок именуется основными и к ним относят следующие три ставки: 0%, 10% и 18 %. Основные ставки применяются в тех случаях, когда НДС необходимо начислить.

Оставшиеся две ставки – 10/110 и 18/118 – установлены в качестве расчетных (*ст.164 НК РФ*) и применяются в тех случаях, когда требуется «вытащить» НДС из цены товара (работы, услуги).

Порядок применения перечисленных ставок НДС рассмотрен далее.

### **Ставка 0 %**

Перечень товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС по ставке 0 %, содержится в *п.1 ст.164 НК РФ*. Обоснованность применения налогоплательщиком этой ставки должна быть подтверждена соответствующими документами, которые предоставляются в налоговую инспекцию. Перечень документов указан в ст.165 НК РФ.

Ставка по НДС в размере 0 % применяется в следующих случаях:

➤ при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны (*пп.1 п.1 ст.164 НК РФ*);

➤ при международной перевозке товаров (за исключением услуг, оказываемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте) (*пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ*), если пункт отправления или пункт назначения находится за пределами РФ;

➤ при выполнении работ (услуг) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов по транспортировке нефти, нефтепродуктов вне зависимости от даты их помещения под соответствующую таможенную процедуру из пункта отправления, расположенного на территории Российской Федерации, до границы Российской Федерации для последующего вывоза трубопроводным транспортом за пределы территории Российской Федерации;

➤ при оказании услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа, вывозимого за пределы территории Российской Федерации;

➤ при оказании услуг по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью по передаче по единой национальной (общероссийской) электрической сети электрической энергии, поставка которой осуществляется из электроэнергетической системы Российской Федерации в электроэнергетические системы иностранных государств;

➤ при оказании услуг по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью по передаче ею электрической энергии, поставка которой осуществляется из электроэнерге-

тической системы РФ в электроэнергетическую систему иностранных государств.

### **Ставка 10 %**

Применение ставки 10 % также регулируется ст.164 НК РФ:

➤ при реализации продовольственных товаров, предусмотренных пп.1 п.2 ст.164 НК РФ и Перечнем, утвержденным постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908 (мясо, колбаса, хлеб, крупа и т. п.);

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

➤ при реализации услуг по передаче племенного скота и птицы во владение и пользование по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа (**ст.26.3 ФЗ от 05.08.2000 № 118-ФЗ**).

### **Ставка 18 %**

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

### **Расчетные ставки НДС**

Как было сказано выше, по налогу на добавленную стоимость установлены две расчетные ставки, которые соответствуют ставкам 10 % и 18 %. Расчетные ставки определяются как процентное отношение основной налоговой ставки – 10 % или 18 % – к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (10 % или 18 %) (**п.4 ст.164 НК РФ**).

Таким образом, расчетные ставки имеют следующий вид:

$$18 / (100 + 18) \text{ и } 10 / (100 + 10).$$

Согласно **п.4 ст. 164 НК РФ** расчетные ставки применяются:

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

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

3) при удержании налога налоговыми агентами;

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

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

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

7) при передаче имущественных прав в соответствии с *пп.2÷4 ст.155 НК РФ*.

Перечень случаев применения расчетной ставки является исчерпывающим.

## **2.8. Порядок исчисления и уплаты НДС налоговыми агентами**

В соответствии со *ст.24 НК РФ* налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Согласно *ст.161 НК РФ* в отношении НДС налоговыми агентами признаются:

1) организации и индивидуальные предприниматели, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (*п.1, 2 ст.161 НК РФ*);

2) арендаторы федерального и муниципального имущества, имущества субъектов РФ (*п.3 ст.161 НК РФ*);

3) покупатели государственного имущества (за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями) (*п.3 ст.161 НК РФ*);

4) организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, бесхозных ценностей, кладов, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству (*п.4 ст.161 НК РФ*);

5) покупатели имущества и/или имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством РФ банкротами (за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями) (*п.4.1 ст.161 НК РФ*);

б) организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков и осуществляющие предпринимательскую деятельность на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с не состоящими на учете в налоговых органах РФ в качестве налогоплательщиков иностранными лицами (*п.5 ст.161 НК РФ*).

По смыслу *ст.24 НК РФ* и *ст.161 НК РФ* налоговые агенты являются посредниками по уплате НДС между государством и контрагентом по хозяйственной операции, который либо не является плательщиком налогов по российскому законодательству, либо не зарегистрирован в качестве налогоплательщика в РФ (иностранная организация).

Из этого следует, что налоговые агенты по НДС обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых контрагенту по хозяйственной операции, и перечислить в бюджет соответствующую сумму налога на добавленную стоимость.

Как правило, в этом случае НДС исчисляется с применением расчетных ставок 18/118 или 10/110 (*п.4 ст.164 НК РФ*). Удержанную сумму НДС налоговый агент обязан в полном объеме перечислить в бюджет по месту своего нахождения (*п.4 ст.173 НК РФ*). Соответственно налоговый агент представляет в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию.

Налоговые агенты, применяющие общую систему налогообложения, могут принять к вычету сумму НДС, исчисленную ими, удержанную ими у контрагента по хозяйственной операции и перечисленную в бюджет (*п.3 ст.171 НК РФ*). Этим правом на вычет налоговые агенты могут воспользоваться при следующих условиях:

1. При приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных организаций, не состоящих в России на налоговом учете (*п.1 ст.161 НК РФ*). При этом сама организация должна состоять на налоговом учете (*п.2 ст.161 НК РФ*) и местом реализации товаров (работ, услуг) должна быть территория России (*п.1 ст.161, 147, 148 НК РФ*).

2. При аренде государственного или муниципального имущества непосредственно у органов государственной власти или местного самоуправления (*абз.1 п. 3 ст.161 НК РФ*).

3. При приобретении (получении) государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными (муниципальными) организациями (*абз.2 п.3 ст.161 НК РФ*).

При перечислении аванса (частичной оплаты) в счет предстоящей поставки товаров, выполнения работ или оказания услуг налоговые агенты могут воспользоваться налоговым вычетом только после того, как товары (работы, услуги) будут приняты к учету.

Вместе с тем налоговым законодательством предусмотрены случаи, при наступлении которых налоговый агент не может воспользоваться правом на вычет. К этим случаям относятся:

1) освобождение налогоплательщика от уплаты НДС на основании **ст.145 НК РФ «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика»;**

2) реализация налогоплательщиком конфискованного имущества и бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству (**п.4 ст.161 НК РФ**);

3) реализация налогоплательщиком в качестве посредника (с участием в расчетах) товаров (работ, услуг, имущественных прав) иностранных организаций, не состоящих в России на налоговом учете (**п.5 ст.161 НК РФ**).

Наиболее общие случаи, определяющие порядок исчисления налоговыми агентами налоговой базы, регулируются **ст.161 НК РФ «Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами»**. При исчислении налоговым агентом НДС налоговая база определяется отдельно по каждому объекту сделки.

#### ***Ситуация 1 (п.1 ст.161 НК РФ)***

Иностранная организация ведет хозяйственную деятельность на территории РФ, но при этом в качестве налогоплательщика в РФ не зарегистрирована. Однако получая доход на территории РФ, она все-таки обязана заплатить НДС. В этой ситуации российская организация, являющаяся контрагентом иностранной организации, приобретает статус налогового агента. Это означает, что российская организация должна исчислить, удержать и перечислить в бюджет НДС за иностранную организацию. Кроме этого предполагается, что российская сторона при совершении сделки с иностранным партнером приобретает у него в собственность товары (работ, услуги).

Налоговая база в этом случае **«... определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога» (п.1 ст.161 НК РФ)**.

Из этой нормы НК следует, что налоговый агент обязан, перечисляя в качестве оплаты денежные средства иностранному лицу, исчислить по соответствующей расчетной налоговой ставке НДС

и перечислить его бюджет. Расчет производится по следующей формуле:

$$НДС_{исч} = Ц \cdot Н_{ст}^P, \quad (20)$$

где

$НДС_{исч}$  – налог на добавленную стоимость, исчисленный налоговым агентом для перечисления в бюджет, руб.;

$Ц$  – стоимость товара (работ, услуг) по договору, руб.;

$Н_{ст}^P$  – расчетная ставка НДС (18/118 или 10/110).

### **Пример 12**

*Иностранная организация, ведущая свою хозяйственную деятельность на территории РФ, но не зарегистрированная в качестве налогоплательщика, продала российской организации товар стоимостью 580 000 руб.*

*В этом случае российская сторона будет являться налоговым агентом. Согласно п.1 ст.161 НК РФ налоговой базой будет являться стоимость реализованных товаров.*

*Товар, проданный иностранной организацией, облагается по ставке 18 %. Следовательно, НДС, исчисленный налоговым агентом, будет равен:*

$$580\ 000 \text{ руб.} \cdot 18 / 118 = 88\ 474 \text{ руб.}$$

*Соответственно российская сторона перечислит иностранной организации:*

$$580\ 000 \text{ руб.} - 88\ 474 \text{ руб.} = 491\ 526 \text{ руб.}$$

### **Ситуация 2 (абз.1 п.3 ст.161 НК РФ)**

Если организация или индивидуальный предприниматель на территории РФ являются арендаторами имущества, сданного в аренду органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления и казенными учреждениями, то арендатор этого имущества признается налоговым агентом.

Налоговая база определяется «... как сумма арендной платы с учетом налога». Следовательно, налоговый агент обязан удержать из дохода, перечисляемого арендодателю, НДС и соответственно перечислить его в бюджет. В этом случае также применяется расчетная ставка и сам расчет проводится по формуле (14). Ситуация 2 рассмотрена в примере 13.

### **Пример 13**

Организация арендует у Комитета по управлению государственным имуществом (КУГИ) помещение. Стоимость аренды по договору составляет 350 000 руб. в месяц. Эта сумма арендной платы является доходом КУГИ. Следовательно, арендатор, являясь налоговым агентом и руководствуясь абз.1 п.3 ст.161 НК РФ, обязан удержать из этого дохода НДС и перечислить его в бюджет.

Расчет НДС будет выглядеть следующим образом:

$$350\ 000\ \text{руб.} \cdot 18 / 118 = 53\ 390\ \text{руб.}$$

Соответственно эта сумма должна перечисляться в бюджет.

### **Ситуация 3 (абз.2 п. 3 ст.161 НК РФ)**

При реализации или передаче на территории Российской Федерации государственного имущества всех уровней власти, а также имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) этого имущества.

Налоговой базой в этом случае для исчисления НДС будет считаться «... сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом налога». Это означает, что налоговый агент обязан при перечислении дохода продавцу этого имущества, применив расчетную ставку, рассчитать НДС, его удержать и перечислить в бюджет. Расчет налога проводится по формуле (14).

### **Ситуация 4 (п.4 ст.161 НК РФ)**

В случае реализации:

- имущества, конфискованного по решению суда;
- бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей;
- ценностей, перешедших по праву наследования государству

налоговая база определяется «... исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой с учетом положений ст.105.3 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров)». В этом случае налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества.

Сумма НДС, подлежащая удержанию и перечислению в бюджет налоговым агентом, будет исчисляться следующим образом:

$$НДС_{исч} = Ц \cdot Н_{ст}, \quad (21)$$

где

$Ц$  – стоимость реализуемого имущества, руб.;

$Н_{ст}$  – налоговая ставка (18 % или 10 %)

#### ***Ситуация 5 (п.4.1 ст.161 НК РФ)***

Если организация реализует имущество и/или имущественные права должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации банкротами, то налоговая база определяется как «... сумма дохода от реализации этого имущества с учетом налога». Это означает, что налоговый агент при расчете суммы НДС, подлежащей перечислению в бюджет, должен применить соответствующую расчетную ставку.

#### ***Ситуация 6 (п.5 ст.161 НК РФ)***

При реализации товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг на территории Российской Федерации иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговыми агентами признаются состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами.

В этом случае налоговая база определяется налоговым агентом как «... стоимость таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога».

Расчет НДС налоговым агентом, подлежащего уплате в бюджет, будет производиться по формуле (21).

#### ***Пример 14***

*Иностранная организация поручила российской организации продать ее товар на территории РФ. Между этими партнерами был заключен договор поручения, то есть российская фирма дей-*

ствуется по договору поручения и собственником товара не становится. Иностранная организация на учете в российской налоговой инспекции не состоит. Это означает, российская сторона по договору должна заплатить НДС в бюджет за иностранную организацию.

Стоимость переданных на реализацию товаров без учета НДС составляет 200 000 руб., то есть согласно договору поручения российская организация должна перечислить иностранной организации эту сумму.

Сумма налога, которую российская организация как налоговый агент должна перечислить в бюджет, составит:

$$200\ 000\ \text{руб.} \cdot 18\ \% = 36\ 000\ \text{руб.}$$

Продажная стоимость импортных товаров составит:

$$200\ 000\ \text{руб.} + 36\ 000\ \text{руб.} = 236\ 000\ \text{руб.}$$

## **2.9. Налоговые вычеты по НДС и порядок их применения**

Налоговым законодательством налогоплательщику предоставлено право уменьшить НДС, начисленный к уплате в бюджет на налоговые вычеты (**п.1 ст.171 НК РФ**).

Вычетам подлежат следующие суммы налога:

➤ предъявленные поставщиками (исполнителями, подрядчиками) при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ;

➤ уплаченные при ввозе товаров в Россию в таможенных процедурах при их выпуске для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;

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

➤ уплаченные в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг);

➤ суммы налога, уплаченные в соответствии со **ст.173 НК РФ** покупателями – налоговыми агентами.

Для включения суммы уплаченного НДС в состав налоговых вычетов должны быть соблюдены следующие три условия (**п.2 ст.171, п.1 ст.172 НК РФ**):

1) товары (работы, услуги), имущественные права приобретены организацией для осуществления хозяйственных операций, облагаемых НДС;

2) приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы, то есть приняты к учету;

3) организацией получены и имеются надлежаще оформленный счет-фактура поставщика и соответствующие первичные документы.

По общему правилу, если сумма налоговых вычетов превышает исчисленную сумму НДС, то возникшая в данном случае разница по НДС подлежит возмещению налогоплательщику за счет средств бюджета (*п.2 ст.173 НК РФ*).

Такие ситуации, как правило, возникают:

➤ у организаций и предпринимателей, занимающихся экспортными операциями;

➤ у организаций и предпринимателей, реализующих продукцию с применением ставки 10 % и при этом приобретающих товары (работы, услуги) с применением ставки 18 %;

➤ у организаций и предпринимателей в случаях, когда в течение налогового периода объемы реализованных ими товаров (работ, услуг) ниже объемов приобретенных товаров (работ, услуг). Иными словами, если у налогоплательщика большие расходы на приобретение сырья (товаров, работ, услуг) и относительно невысокие доходы от реализации, то «входной» НДС, скорее всего, будет ему возмещен.

Возмещение налога может быть произведено налоговым органом в виде зачета или возврата в порядке, установленном *ст.176 НК РФ*. Решение о возмещении НДС выносится только по результатам камеральной проверки (*п.2 ст.176 НК РФ*) либо до завершения камеральной проверки в случае применения заявительного порядка возмещения НДС (*п.8 ст.176.1 НК РФ*).

Однако на практике возможен иной вариант возмещения налогоплательщику НДС, уплаченного им при приобретении имущества. Этот случай регулируется *п.2 ст.170 НК РФ*, в котором предусмотрено, что «... суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериаль-

ных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов».

Смысл этой нормы заключается в том, что уплаченный налогоплательщиком НДС в соответствии с **п.2 ст.170 НК РФ** включается в стоимость товаров (работ, услуг) и затем в составе этой стоимости списывается на затраты, в том числе через амортизационные отчисления (**ст. 252, 253, п. 1 ст. 221 НК РФ**).

Налогоплательщик обязан учесть уплаченный НДС в стоимости приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав, если:

1) указанные товары (работы, услуги) приобретены им для использования в операциях, не облагаемых НДС (**пп.1 п.2 ст.170 НК РФ**);

2) эти товары (работы, услуги) используются для операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (**пп.2 п.2 ст.170 НК РФ**);

3) организация не является плательщиком НДС и применяет специальные налоговые режимы либо освобождена от исполнения обязанностей налогоплательщика по **ст.145, ст.145.1 НК РФ**.

## **2.10. Порядок уплаты НДС в бюджет**

Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет регулируется **ст.174 НК РФ**.

Согласно этой статье уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации, передачи товаров, работ или услуг, в том числе по передаче товаров для собственных нужд и СМР, выполненных также для собственных нужд. Срок уплаты НДС – не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом. Сумма налога уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

Налогоплательщики, в том числе и налоговые агенты, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога, которая удержана налоговым агентом, перечисляется им в бюджет по месту его нахождения. При этом по хозяй-

ственным операциям на территории РФ с иностранными организациями, не зарегистрированными в РФ в качестве налогоплательщиков, налоговый агент перечисляет НДС в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким иностранным организациям.

## **Вопросы для самоконтроля**

- 1. Общие положения по НДС, понятие добавленной стоимости, его экономическая сущность.*
- 2. Перечислите категории плательщиков НДС.*
- 3. Перечислите объекты обложения НДС, изложите их экономическое содержание.*
- 4. Перечислите налоговые ставки, применяемые при исчислении НДС.*
- 5. Изложите порядок и условия освобождения от уплаты НДС.*
- 6. Налоговые вычеты по НДС: условия и порядок применения.*
- 7. Налоговый период, установленный для НДС.*
- 8. Изложите порядок и условия определения места реализации товаров (работ, услуг) для целей исчисления и уплаты НДС.*
- 9. Налоговая база и момент определения налоговой базы.*
- 10. Расчет суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет.*
- 11. Сроки уплаты НДС.*
- 12. Порядок уплаты НДС налоговыми агентами.*

## **Тема 3. Акцизы**

### **3.1. Общие вопросы исчисления и уплаты акцизов**

Акциз представляет собой налог, взимаемый с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении ими операций с определенной номенклатурой товаров, в том числе при перемещении через таможенную границу Российской Федерации. Порядок применения акцизов регулируется *гл.22 НК РФ «Акцизы»*.

Акцизы как налоговый инструмент используются государством для решения в основном двух целей: наполнение бюджета и проведение определенной социальной политики. Соответственно фискальная функция и функция регулирующая являются у акцизов основными.

Фискальная функция акцизов проявляется в том, что государство подвергает акцизному обложению товары, имеющие высокую рентабельность, с целью изъятия в доход государства сверхприбыли, а также товары, пользующиеся спросом у населения с высокими доходами.

Кроме этого акцизы как налоговые регуляторы используются в качестве инструмента реализации определенной социальной политики. Например, государство устанавливает повышенные акцизы на определенные виды товаров с целью ограничения их потребления. В первую очередь к таким товарам относится алкогольная и табачная продукция.

Акцизы как налоговый инструмент во многом имеют общие черты с налогом на добавленную стоимость. Прежде всего, акцизы относятся к разряду косвенных налогов, то есть бремя их уплаты перекладывается на покупателя подакцизного товара. Однако между НДС и акцизами существуют серьезные отличия. Если под обложение налогом на добавленную стоимость попадают все без исключения товары (работы, услуги), то акцизами облагается исключительно ограниченный перечень товаров. Основные группы товаров, облагаемые акцизами – спиртосодержащая продукция, нефтепродукты, горюче-смазочные материалы, табачные изделия, автомобили и т. д.

Ограниченность объектов обложения акцизами порождает и ограниченный круг плательщиков акцизов. Ими признаются только те участники рынка, которые проводят операции с подакцизными

товарами. В этом заключается еще одно принципиальное различие между НДС и акцизами.

Характерной особенностью акцизов является разнообразие применяемых ставок. Ставки акцизов могут быть установлены как в твердой сумме по отношению к какой-либо физической характеристике объекта налогообложения (*руб./физ. ед.*), так и в относительном виде (*проценты к цене товара*).

В общем виде исчисление акциза при совершении операций с подакцизной продукцией предусматривает его расчет и включение в цену реализуемого товара. Это означает, что каждый экономический субъект, участвующий в обороте подакцизных товаров, осуществляет расчет суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, и при реализации передает данную обязанность следующему контрагенту вплоть до конечного потребителя, который и несет бремя акцизного налогообложения. Именно таким образом налог регулирует потребление подакцизной продукции.

### **3.2. Плательщики акцизов**

Согласно *ст.179 НК РФ* плательщиками акцизов признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Кроме перечисленных лиц плательщиками акцизов могут быть признаны организации в том случае, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с *гл.22 НК РФ*.

Однако возникновение статуса плательщика акцизов связано с определенными особенностями. Например, при налогообложении операций с прямогонным бензином налогоплательщиками признаются лишь непосредственные производители прямогонного бензина. Аналогичный подход установлен в отношении производства продукции нефтехимии из приобретенного прямогонного бензина.

Особенности возникновения статуса налогоплательщика установлены также для организаций, осуществляющих деятельность

в рамках договора простого товарищества. Эти особенности регулируются *ст.180 НК РФ*.

Налоговым кодексом РФ предусмотрена солидарная ответственность исполнения обязанности по уплате акциза в рамках договора простого товарищества. Однако исполнение обязанности по исчислению и уплате акцизов возможно одним лицом, на которое по решению участников простого товарищества могут быть возложены эти обязанности.

В этом случае такое лицо обязано в срок не позднее дня осуществления первой операции с подакцизными товарами известить налоговый орган о возложении на него обязанностей по уплате акцизов в рамках договора простого товарищества и повторно встать на учет в качестве налогоплательщика, ведущего общие дела простого товарищества, независимо от факта постановки на учет как налогоплательщика, ведущего собственную деятельность. Обязанность по уплате акцизов участниками договора простого товарищества будет считаться исполненной с момента перечисления акциза в бюджет лицом, на которое возложена эта обязанность в рамках договора простого товарищества.

### **3.3. Подакцизные товары**

Перечень подакцизных товаров достаточно узок и содержит четко установленные законодательством группы товаров. Согласно *ст.181 НК РФ* к подакцизным товарам отнесены:

- 1) спирт этиловый из всех видов сырья;
- 2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 %;
- 3) алкогольная продукция, в том числе спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5 %;
- 4) утратил силу
- 5) табачная продукция;
- 6) автомобили легковые;
- 7) мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);
- 8) автомобильный бензин;
- 9) дизельное топливо;

10) моторные масла для дизельных и/или карбюраторных (инжекторных) двигателей;

11) прямогонный бензин;

12) средние дистилляты, в качестве которых признаются смеси углеводородов в жидком состоянии, полученные в результате первичной и /или вторичной переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, горючих сланцев, за исключением прямогонного бензина, автомобильного бензина, дизельного топлива, бензола, параксилола, ортоксилола, авиационного керосина, конденсата газового стабильного.

13) бензол, параксилол, ортоксилол;

14) авиационный керосин;

15) природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации);

16) электронные системы доставки никотина, в качестве которых для целей налогообложения признаются одноразовые электронные устройства, продуцирующие аэрозоль, пар или дым путем нагревания жидкости в целях вдыхания пользователем (за исключением медицинских изделий, зарегистрированных в порядке, установленном законодательством Российской Федерации);

17) жидкости для электронных систем доставки никотина, в качестве которых для целей налогообложения признается любая жидкость с содержанием жидкого никотина в объеме от 0,1 мг/мл, предназначенная для использования в электронных системах доставки никотина;

18) табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания.

НК РФ предусмотрено освобождение некоторых видов подакцизной продукции от налогообложения при соблюдении установленных ограничений (табл. 5).

Таблица 5

*Продукция, освобожденная от обложения акцизами*

| <b>Наименование продукции</b>                        | <b>Условия освобождения от налогообложения</b>   |
|--|--|
| 1. Спиртосодержащие средства медицинского назначения | Внесены в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения |

| Наименование продукции                                 | Условия освобождения от налогообложения   |
|--|---|
| 2. Спиртосодержащие препараты ветеринарного назначения | Внесены в Государственный реестр ветеринарных препаратов и разлиты в емкости не более 100 мл  |
| 3. Парфюмерно-косметическая продукция                  | 1. С объемной долей этилового спирта до 90 % включительно: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ разлитая в емкости до 100 мл;</li> <li>➤ наличие пульверизатора;</li> </ul> 2. Разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 % включительно                  |
| 4. Отходы  | 1. Подлежащие дальнейшей переработке и/или использованию для технических целей.<br>2. Образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий.<br>3. Соответствующие нормативной документации, утвержденной федеральным органом исполнительной власти |

### **3.4. Объекты обложения акцизами. Операции, не попадающие под обложение акцизами**

Состав объектов обложения акцизами регулируется *ст.182 НК РФ «Объекты налогообложения»*.

В общем смысле под обложение акцизами попадают операции, содержание которых связано с производством и реализацией подакцизных товаров, а также их перемещением через таможенную границу РФ.

Однако налоговое законодательство расширило перечень операций, которые облагаются акцизами.

В частности, объект обложения акцизами возникает не только в случае производства и реализации подакцизных товаров, но и в случае реализации конфискованных, бесхозных или подлежащих обращению в государственную или муниципальную собственность подакцизных товаров.

Под обложение акцизами попадает передача на территории Российской Федерации произведенных подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организации, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого това-

рищества. Объектом налогообложения является также импорт подакцизных товаров на таможенную территорию России.

Особенностью возникновения объекта при производстве подакцизной продукции является то, что, согласно *п.3 ст.182 НК РФ*, в целях исчисления акцизов к производству приравняются любые виды смешивания товаров в местах их хранения и/или реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар, в отношении которого в *ст.193 НК РФ* установлена повышенная акцизная ставка нежели на товары, использованные в качестве сырья.

В особую группу операций, вызывающих объект налогообложения, можно выделить операции получения (оприходования) денатурированного этилового спирта и прямогонного бензина.

В результате с учетом этих перечисленных специфических ситуаций перечень объектов, облагаемых акцизами, следующий (*ст.182 НК РФ*):

1)реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

2)продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

3)передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

4)передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) пе-

передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

5) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

6) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

7) передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

8) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

9) ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

10) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

11) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;

12) передача одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, другому такому же структурному подразделению этой организации произведенного этилового спирта для дальнейшего производства алкогольной и /или подакцизной спиртосодержащей продукции;

13) совершаемые лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, - оприходование указанным лицом прямогонного бензина, произведенного в результате оказания ему

услуг по переработке сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;

14) совершаемые лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, – оприходование в структуре указанного лица прямогонного бензина, произведенного в указанной структуре из сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;

15) получение бензола, параксилола или ортоксилола лицом, имеющим свидетельство на совершение операций с бензолом, параксилолом или ортоксилолом. Для целей настоящей главы получением бензола, параксилола, ортоксилола признается приобретение бензола, параксилола, ортоксилола в собственность;

16) совершаемые лицом, имеющим свидетельство на совершение операций с бензолом, параксилолом или ортоксилолом, - оприходование указанным лицом бензола, параксилола или ортоксилола, произведенных в результате оказания указанному лицу услуг по переработке сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;

17) совершаемые лицом, имеющим свидетельство на совершение операций с бензолом, параксилолом или ортоксилолом, - оприходование в структуре указанного лица бензола, параксилола или ортоксилола, произведенных в указанной структуре из сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;

18) получение авиационного керосина лицом, включенным в Реестр эксплуатантов гражданской авиации Российской Федерации и имеющим сертификат (свидетельство) эксплуатанта. Для целей настоящей главы получением авиационного керосина признается приобретение авиационного керосина в собственность по договору с российской организацией;

19) получение средних дистиллятов российской организацией, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции со средними дистиллятами.

Под оприходованием подакцизного товара признается принятие этого товара на бухгалтерский учет.

Помимо операций, проведение которых влечет за собой обязательность уплаты акцизов, Налоговым кодексом РФ определены операции, которые освобождены от обложения их акцизами. Пере-

чень этих операций утвержден *ст.183 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)»*.

В состав этих операций включены:

➤ передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, другому же структурному подразделению этой организации;

➤ реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;

➤ первичная реализация (передача) конфискованных и/или бесхозяйных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и/или муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и/или налоговых органов либо уничтожение;

➤ ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и/или муниципальную собственность.

Перечисленные операции не подлежат налогообложению и/или освобождаются от обложения их акцизами только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

### **3.5. Налоговая база при исчислении акцизов и особенности ее определения**

Порядок определения налоговой базы для исчисления акцизов регулируется *ст.187 НК РФ «Определение налоговой базы при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров»*. Согласно этой статье налоговая база по акцизам может быть выражена несколькими вариантами, а именно:

➤ объем подакцизного товара в натуральном измерении;

➤ объем подакцизного товара в стоимостном измерении, в том числе и расчетных ценах;

➤ объем подакцизного товара в натуральном и стоимостном измерении (расчетных ценах).

Вид налоговой базы по конкретному подакцизному товару устанавливается с учетом формата ставки акциза, утвержденной в его отношении.

В табл. 6 представлены утвержденные виды налоговых баз по подакцизным товарам.

Таблица 6

*Налоговая база по подакцизным товарам,  
определяемая в соответствии со ст. 187 НК РФ*

| <b>Налоговая база</b>   | <b>Вид подакцизного товара</b>   |
|---|--|
| 1. Объем ввозимых подакцизных товаров   | Товары, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки   |
| 2. Таможенная стоимость товаров и подлежащей уплате таможенной пошлины  | Товары, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки  |
| 3. Стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость   | Товары, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки  |
| 4. Объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки | Товары, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок |
| 5. Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется в соответствии со <i>ст.187.1 НК РФ</i>   | Табачные изделия   |

| Налоговая база  | Вид подакцизного товара   |
|---|---|
| 6. Объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении | Полученный (оприходованный) организацией денатурированный этиловый спирт                              |
| 7. Объем полученного прямогонного бензина в натуральном выражении               | Полученный (оприходованный) организацией прямогонный бензин, имеющей свидетельство на его переработку |

### 3.6. Налоговый период, налоговые ставки, порядок исчисления акцизов

Налоговым периодом для расчета и уплаты акцизов установлен календарный месяц (*ст.192 НК РФ*).

Налоговым кодексом (*ст.193 НК РФ*) установлены единые на территории Российской Федерации ставки для налогообложения подакцизной продукции. Они дифференцированы по видам товаров. В зависимости от способа установления ставок (в процентах от стоимости, или в твердой сумме на единицу измерения, или комбинированные) *ст.193 НК РФ* предусмотрены три вида ставок:

- твердые;
- комбинированные;
- адвалорные.

Твердые ставки установлены в абсолютном значении на единицу налоговой базы. Эти ставки распространяют свое действие на все виды подакцизных товаров кроме табачной продукции.

На табачную продукцию установлены комбинированные ставки, сочетающие в себе твердую составляющую и долю стоимостного показателя (расчетной стоимости).

**Расчетная стоимость** – это максимальная розничная цена, указанная на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована конечному потребителю. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Адвалорные (в процентах от стоимости) ставки в гл.25 Налогового кодекса РФ отсутствуют.

Порядок исчисления акцизов регулируется *ст.194 НК РФ*. Методика расчета акциза зависит от вида применяемой ставки, установленной в отношении конкретного вида подакцизного товара.

В общем виде сумма акциза по подакцизным товарам  $A_k$ , в отношении которых установлены твердые или адвалорные ставки, определяется по формуле

$$A_k = H_{\delta} \cdot H_{\text{ст}}, \quad (22)$$

где

$H_{\delta}$  – налоговая база (в стоимостном либо натуральном выражении);

$H_{\text{ст}}$  – ставка акциза на единицу налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, исчисляется по формуле

$$A_k = \frac{H_{\text{ст}1}}{1000} \cdot Q + H_{\text{ст}2} \cdot V_{\text{р.ц}}, \quad (23)$$

где

$H_{\text{ст}1}$  – ставка акциза по отношению к натуральной составляющей налоговой базы, руб./нат. ед. (на 1000 единиц табачных изделий);

$Q$  – количество подакцизного товара в натуральном выражении, по отношению которому установлена акцизная ставка  $H_{\text{ст}1}$ ;

$H_{\text{ст}2}$  – ставка акциза по отношению к стоимостной части налоговой базы, %;

$V_{\text{р.ц}}$  – стоимость реализованного подакцизного товара, руб.

Порядок расчета акциза, предусмотренного формулой (23), действует только в отношении сигарет и папирос.

### **3.6.1. Особенности расчета акциза по алкогольной продукции**

В отношении алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9 % установлены ставки акцизов на 1 литр безводного этилового спирта. Следовательно, при расчете акциза на этот вид подакцизного товара прежде всего следует его объем

перевести в объем безводного этилового спирта. Порядок расчета акциза представлен в примере 15.

### **Пример 15**

*Ликероводочный завод производит алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта 40 %. За текущий налоговый период произведено 740 л данного подакцизного товара. Установленная налоговая ставка на данный вид подакцизного товара 523 руб. за 1 литр безводного этилового спирта. На основании этих данных необходимо рассчитать начисляемый акциз. Расчет производится в следующем порядке.*

*1. По данному виду акциза объектом налогообложения является безводный этиловый спирт. Следовательно, организация должна пересчитать произведенную алкогольную продукцию в безводный спирт и соответственно рассчитать налоговую базу:*

$$740 \text{ л} \cdot 40 \% = 296 \text{ л.}$$

*2. Сумма начисляемого акциза составит*

$$523 \text{ руб.} \cdot 296 \text{ л} = 154\,808 \text{ руб.}$$

### **3.6.2. Особенности расчета акциза по табачным изделиям**

При расчете акцизов по табачным изделиям налогоплательщик обязан применять максимальные цены на табачные изделия, установленные их производителем. При этом ставка акциза предусматривает наличие и минимальной границы.

Если в результате расчетов акциза его величина будет меньше минимальной границы, то для дальнейших расчетов акциза на объем произведенных и реализованных табачных изделий налогоплательщик обязан использовать минимальное значение ставки акциза.

Порядок расчета акциза представлен в примере 16.

### **Пример 16**

*Организация продала в отчетном налоговом периоде 7 800 пачек сигарет. Соответственно организации необходимо рассчитать акциз по проданным сигаретам, подлежащий уплате в бюджет.*

*Рассмотрим две ситуации.*

*В первом случае розничная цена на пачку сигарет установлена в размере 95 руб., во втором случае – 60 руб.*

*В пачке находится 20 сигарет.*

*Ставка акциза для данного вида сигарет установлена в следующем размере: 1 562 руб. на 1 000 шт. сигарет + 14,5 % от расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 2 123 руб. за 1 000 шт.*

### **Ситуация 1**

*а) всего продано сигарет:*

$$7\,800 \text{ пачек} \cdot 20 \text{ шт.} = 156\,000 \text{ шт.};$$

*б) суммарный акциз на 1 000 сигарет:*

$$1\,562 \text{ руб.} + (7\,800 \text{ пачек} \cdot 95 \text{ руб.} \cdot 14,5 \% / 156\,000 \text{ шт.}) \cdot 1\,000 = \\ = 1\,562 \text{ руб.} + 688,75 \text{ руб.} = 2\,250,75 \text{ руб.}$$

*Минимальный уровень акциза предусмотрен 2 123 руб. за 1 000 руб. Следовательно, рассчитанный уровень акциза 2 250 руб. за 1 000 сигарет принимается к уплате. Таким образом, начисленный акциз равен:*

$$7\,800 \text{ пачек} \cdot 2\,250,75 \text{ руб.} / 1\,000 \cdot 20 = 351\,117 \text{ руб.}$$

*или*

$$156\,000 \text{ шт.} \cdot 2\,250,75 \text{ руб.} / 1\,000 = 351\,117 \text{ руб.}$$

### **Ситуация 2**

*а) всего продано сигарет:*

$$7\,800 \text{ пачек} \cdot 20 \text{ шт.} = 156\,000 \text{ шт.};$$

*б) суммарный акциз на 1 000 сигарет:*

$$1\,562 \text{ руб.} + (7\,800 \text{ пачек} \cdot 60 \text{ руб.} \cdot 14,5 \% / 156\,000 \text{ шт.}) \cdot 1\,000 = \\ = 1\,562 \text{ руб.} + 435 \text{ руб.} = 1\,997,0 \text{ руб.}$$

*Акциз, рассчитанный на 1 000 сигарет, при цене 60 руб. за пачку, оказался менее установленного нижнего значения акциза для данного вида табачных изделий, то есть менее 2 123 руб. В этом случае налогоплательщик обязан последующие расчеты акцизов вести исходя из минимального уровня акциза, установленного в размере 2 123 руб. за 1 000 сигарет, то есть*

$$7\,800 \text{ пачек} \cdot 2\,123 \text{ руб.} / 1\,000 \cdot 20 = 331\,188 \text{ руб.}$$

*или*

$$156\,000 \text{ шт.} \cdot 2\,123 \text{ руб.} / 1\,000 = 331\,188 \text{ руб.}$$

### **3.6.3. Особенности расчета акциза по однородной продукции, в отношении которой установлены различные ставки акцизов**

В случае, если организация реализует подакцизный товар одного вида, но по отношению к которому применяются различные ставки акцизов, организация обязана исчислить акциз по каждому его подвиду. Для этого организации следует вести отдельный учет по каждому подвиду такого товара.

При отсутствии отдельного учета налогоплательщик обязан рассчитать общую для всего товара налоговую базу и применить к ней максимальную ставку акциза. Изложенный порядок представлен в примере 17.

#### ***Пример 17***

*Организация производит и реализует пиво различной крепости. В ассортимент производимого пива включены следующие сорта пива:*

- пиво с объемной долей этилового спирта до 0,5 %;*
- пиво с объемной долей этилового спирта от 0,5 до 8,6 %;*
- крепкое пиво с объемной долей этилового спирта свыше 8,6 %.*

*В отчетном налоговом периоде были произведены и реализованы следующие объемы пива по сортам:*

- пиво с объемной долей этилового спирта до 0,5 % – 6 000 л;*
- пиво с объемной долей этилового спирта от 0,5 % до 8,6 % – 18 350 л;*
- пиво с объемной долей этилового спирта свыше 8,6% – 13 800 л*

*В отношении каждой из этих трех групп пива установлены следующие ставки акцизов:*

- пиво с объемной долей этилового спирта до 0,5 % – 0 руб./л;*
- пиво с объемной долей этилового спирта от 0,5 % до 8,6 % – 21 руб./л;*
- пиво с объемной долей этилового спирта свыше 8,6 % – 39 руб./л.*

*Соответственно организации требуется рассчитать акциз, подлежащий уплате в бюджет.*

**Ситуация 1.** Организация ведет отдельный учет по сортам пива.

В этом случае организация будет исчислять акциз по каждой марке пива с учетом установленных по маркам акцизов, а именно:

➤ акциз для пива с объемной долей этилового спирта до 0,5 %:

$$0 \text{ руб./л} \cdot 6\,000 \text{ л} = 0 \text{ руб.};$$

➤ акциз для пива с объемной долей этилового спирта от 0,5 % до 8,6 %:

$$21 \text{ руб./л} \cdot 18\,350 \text{ л} = 385\,350 \text{ руб.}$$

➤ акциз для пива с объемной долей этилового спирта выше 8,6 %:

$$39 \text{ руб./л} \cdot 13\,800 \text{ л} = 538\,200 \text{ руб.}$$

Итого организация начислила к уплате акциз по произведенному и реализованному пиву:

$$0 \text{ руб.} + 385\,350 \text{ руб.} + 538\,200 \text{ руб.} = 923\,550 \text{ руб.}$$

**Ситуация 2.** Организация не ведет отдельный учет по сортам пива.

В этой ситуации организация обязана применить максимальную ставку акциза ко всему объему произведенного пива, то есть:

$$(6\,000 \text{ л} + 18\,350 \text{ л} + 13\,800 \text{ л}) \cdot 39 \text{ руб./л} = 1\,487\,850 \text{ руб.}$$

### 3.6.4. Особенности расчета акциза по операциям с давальческим сырьем

Согласно **ст.182 НК РФ** в состав объектов, попадающих под обложение акцизами, включены операции с давальческим сырьем, а именно:

➤ передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику этого сырья (**пп.7 п.1 ст.182 НК РФ**);

➤ передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе (**пп.12 п.1 ст.182 НК РФ**).

При этом условием начисления акцизов является отнесение давальческого сырья и результатов его переработки к составу подакцизных товаров. Порядок расчета акциза в этом случае изложен в примере 18.

#### Пример 18

Организация 1 произвела автомобильный бензин АИ-80, 25 т из которого передала на давальческих началах Организации 2 для

изготовления 30 т бензина АИ-95. Оба сорта бензина попадают под ставку акциза 10 300 руб. за 1 т.

В соответствии с пп.12 п.1 ст.182 НК РФ при передаче подакцизного товара для его переработки на дачальческой основе передающая сторона обязана начислить акциз и предъявить его к оплате стороне, которая будет перерабатывать этот подакцизный товар.

Согласно условиям примера Организация 1 должна начислить акциз и предъявить его Организации 2. Начисленный акциз составит:

$$25 \text{ т} \cdot 10\,300 \text{ руб./т} = 257\,500 \text{ руб.}$$

Организация 2 изготовила 30 т бензина марки АИ-95 и передала его Организации 1 как собственнику дачальческого сырья. При этом согласно п. 7 ст. 182 НК РФ Организация 2 предъявила Организации 1 акциз в сумме:

$$30 \text{ т} \cdot 7\,300 \text{ руб./т} = 309\,000 \text{ руб.}$$

### **3.6.5. Особенности исчисления акциза при взносе в уставный капитал подакцизных товаров**

Согласно пп.10 п.1 ст.182 НК РФ передача лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный капитал организаций является объектом обложения акцизом. При этом согласно нормам гражданского законодательства вносимое имущество в качестве оплаты доли в уставном капитале подлежит независимой оценке. Однако для целей начисления и уплаты акцизов это значения не имеет, поскольку налоговая база для исчисления акцизов измеряется, как правило, в натуральных единицах (литрах, тоннах, штуках). Плательщиком акциза будет являться лицо, оплачивающее долю в уставном капитале подакцизным товаром.

В примере 19 изложен порядок расчета акциза при оплате доли в уставном капитале подакцизным товаром.

#### **Пример 19**

Организация, производящая нефтепродукты, передает в качестве взноса в уставный капитал вновь создаваемой организации 15 т дизельного топлива. Ставка акциза по операциям с дизельным топливом установлена в размере 6 800 руб./ 1 000 кг или 6 800 руб./т

*Передача дизельного топлива в качестве взноса в уставный капитал признается подакцизной операцией. Следовательно, организация, делающая такой взнос, обязана начислить и уплатить акциз.*

*Начисленный акциз будет равен:*

$$15 \text{ т} \cdot 6\,800 \text{ руб./т} = 102\,000 \text{ руб.}$$

### **3.6.6. Особенности начисления акциза при оказании благотворительности подакцизными товарами**

Если организация в рамках оказывает благотворительную помощь подакцизными товарами, она обязана начислить акциз и перечислить его в бюджет. Обязательность начисления в данном случае акциза объясняется тем, что бензин согласно **(п.7 п.1 НК РФ)** является подакцизным товаром. Порядок расчета акциза в данном случае представлен в примере 20.

#### **Пример 20**

*Организация по просьбе детского дома в порядке благотворительности безвозмездно передала ему 300 л бензина марки АИ-92. Переданный бензин соответствует 5 классу экологичности и потому подпадает под акцизную ставку 10 300 руб. за 1 т. Коэффициент перевода литров в тонны равен 0,735.*

*Таким образом, акциз будет равен:*

$$300 \text{ л} \cdot 0,735 \text{ кг/л} / 1\,000 \cdot 10\,300 \text{ руб./т} = 2\,271,15 \text{ руб.}$$

### **3.6.7. Особенности исчисления акциза при передаче произведенных подакцизных товаров для собственных нужд**

Передача на территории РФ налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров, в т. ч. автомобильного бензина, для собственных нужд признается объектом налогообложения акцизом **(п.7 п.1 ст.181, п.9 п.1 ст.182 НК РФ)**. Объект обложения акцизом возникает на дату передачи подакцизного товара.

Порядок расчета акциза в этом случае изложен в примере 21.

Объект обложения акцизом возникает на дату передачи автомобильного бензина для собственных нужд **(п.2 ст.195 НК РФ)**.

### **Пример 21**

В текущем налоговом периоде организация изготовила 158 000 т бензина марки АИ-95. Себестоимость производства одной тонны бензина составила 3 780 руб. Из произведенного бензина на собственные нужды организация направила 12 500 л бензина АИ-95. Следовательно, организация обязана начислить акциз. Произведенный бензин относится к классу 5. Для бензина этого класса ставка акциза установлена в размере 10 300 руб./т. Поскольку ставка акциза установлена на тонну, а списание бензина на собственные нужды осуществлено в литрах, организации необходимо перевести бензин в тонны по официальному коэффициенту, равному 0,735.

Таким образом, начисленный акциз составит:

$$12\,500 \text{ л} \cdot 0,735 \text{ кг/л} / 1000 \cdot 10\,300 \text{ руб./т} = 94\,631,25 \text{ руб.}$$

### **3.7. Налоговые вычеты. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет**

Согласно **ст.200 НК РФ** налогоплательщики имеют право уменьшить исчисленную сумму акциза на суммы акцизов, уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров. Однако это возможно при следующих условиях:

- подакцизные товары приобретены в качестве сырья для производства других подакцизных товаров;
- приобретенные подакцизные товары списаны на затраты по производству другого подакцизного товара;
- приобретенный подакцизный товар полностью оплачен;
- у покупателя имеются расчетные документы и счета-фактуры, выставленные продавцами при приобретении налогоплательщиками подакцизных товаров.

Важным условием вычета является факт уплаты акциза. **Пунктом 3 ст.201 НК РФ** также установлено, что в случае если в отчетном налоговом периоде стоимость подакцизных товаров отнесена на расходы по производству других подакцизных товаров без уплаты акциза поставщикам этих товаров, то суммы акциза подлежат вычету в том отчетном периоде, в котором произведена его уплата продавцам.

Если при производстве одного подакцизного товара используется подакцизный товар (сырье), имеющий единицу измерения

налоговой базы отличную от производимого товара, то акциз, уплаченный при приобретении сырья, не подлежит вычету, а включается в стоимость сырья и переносится на стоимость создаваемого товара.

Таким образом, сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между общей суммой акциза и суммами налоговых вычетов, то есть:

$$A_{\text{к}}^{\text{б}} = A_{\text{к}}^{\text{н}} - H_{\text{выч}}, \quad (24)$$

где

$A_{\text{к}}^{\text{б}}$  – акциз, подлежащий уплате в бюджет по итогам налогового периода, руб.;

$A_{\text{к}}^{\text{н}}$  – акциз, начисленный к уплате в бюджет по итогам налогового периода, руб.;

$H_{\text{выч}}$  – вычеты по уплате акцизов, которыми имеет право воспользоваться налогоплательщик, руб.

Если по результатам расчета суммы налоговых вычетов превысят общую сумму начисленного акциза, то налог в отчетном периоде не уплачивается, а сумма превышения подлежит зачету в счет текущих (или предстоящих) платежей по акцизу.

Общая сумма начисленного акциза может быть уменьшена на следующие виды налоговых вычетов (*ст.200, 201 НК РФ*):

➤ сумма налога, предъявленная продавцом и уплаченная покупателем при приобретении подакцизных товаров, использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства подакцизных товаров;

➤ сумма авансового платежа, уплаченного при приобретении акцизных марок;

➤ сумма налога, уплаченная по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья, использованного для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции.

Сумма акциза, превышающая сумму акциза, исчисленную по указанной формуле, относится на доходы, остающиеся в распоряжении налогоплательщика после уплаты налога на прибыль организаций.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода (*ст.202 НК РФ*). Ее размер

определяется как сумма акцизов, исчисленная по операциям, признаваемым объектом налогообложения, уменьшенная на сумму налоговых вычетов.

Если сумма вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, то в этом периоде акциз не уплачивается. Сумма превышения подлежит зачету в счет предстоящих платежей.

Рассмотрим на примере порядок расчета подлежащей уплате в бюджет суммы акциза при производстве и реализации алкогольной продукции.

Порядок расчета акциза, подлежащего уплате в бюджет, с учетом использования налогоплательщиком своего права на вычет представлен в примере 22.

### **Пример 22**

*Необходимо исчислить сумму акциза, подлежащего уплате в бюджет за отчетный месяц, если известно, что налогоплательщиком произведено и реализовано покупателям:*

- *натурального вина – 2 500 л;*
- *алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 22 % – 15 000 л.*

*При изготовлении подакцизной продукции было использовано 3 400 л этилового спирта (96 %), купленного у поставщика спирта и полностью оплаченного.*

*Налоговая база определяется как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении, то есть 2 500 л по натуральному вину и 15 000 л по алкогольной продукции.*

*В момент реализации подакцизной продукции были установлены и действовали следующие ставки акцизов:*

- *в отношении натурального вина – 18 руб./л;*
- *в отношении алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 22 % – 523 руб. за 1 литр безводного спирта.*

*Таким образом, сумма акциза составит:*

- *при реализации алкогольной продукции:*

$$15\ 000\ л \cdot 22\% / 100 \cdot 523\ руб. = 1\ 725\ 900\ руб.;$$

- *при реализации натурального вина:*

$$2\ 500\ л \cdot 18\ руб. = 45\ 000\ руб.$$

*Итого сумма, начисленных акцизов в отчетном налоговом периоде, составит:*

$$1\ 725\ 900\ \text{руб.} + 45\ 000\ \text{руб.} = 1\ 770\ 900\ \text{руб.}$$

*Поскольку налогоплательщик для изготовления алкогольной продукции с содержанием этилового спирта 22 % закупил чистый этиловый спирт и полностью его оплатил, он имеет право на получение вычета. Ставка акциза на этиловый спирт в налоговом периоде была равной 107 руб. за литр. При покупке этилового спирта, использованного в качестве сырья, поставщику спирта вместе со стоимостью спирта был заплачен акциз в сумме:*

$$3\ 400\ \text{л} \cdot 107\ \text{руб./л} = 363\ 800\ \text{руб.}$$

*Уплаченный поставщику спирта акциз для производителя алкогольной продукции на основе этого спирта будет являться налоговым вычетом. Таким образом, сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, составит:*

$$1\ 770\ 900\ \text{руб.} - 363\ 800\ \text{руб.} = 1\ 407\ 100\ \text{руб.}$$

### **3.8. Порядок и сроки уплаты акцизов в бюджет**

#### **3.8.1. Порядок и сроки уплаты авансовых платежей по акцизам**

Кроме этого действующим законодательством предусмотрена уплата авансовых платежей по акцизам. Этот порядок регулируется **ст.194 НК РФ**.

Обязанность по уплате авансового платежа акциза возлагается на производителей алкогольной или спиртосодержащей продукции.

Под авансовым платежом акциза понимается предварительная уплата налога по алкогольной или спиртосодержащей продукции:

- до приобретения спирта-сырца, этилового спирта или коньячного спирта.
- до передачи одним структурным подразделением организации другому такому же структурному подразделению этой организации произведенного этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции.

Размер авансового платежа акциза определяется исходя из общего объема закупаемого или передаваемого спирта-сырца, этилового спирта или коньячного спирта (в литрах безводного спирта) и соответствующей ставки акциза, установленной **п.1 ст.193 НК РФ**

в отношении алкогольной и/или спиртосодержащей продукции. Размер авансового платежа акциза определяется в целом за налоговый период.

Уплата авансового платежа акциза осуществляется не позднее 15-го числа текущего налогового периода исходя из общего объема этилового или коньячного спирта, планируемого к закупке или в следующем налоговом периоде (пример 23).

### **Пример 23**

*Организация планирует в мае произвести и реализовать 600 литров алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта в 1 литре продукции 30 %. Для этого в этом же месяце организация должна приобрести 180 литров этилового спирта.*

*Согласно п.6 ст. 204 НК РФ авансовый платеж по акцизу должен производиться не позднее 15-го числа месяца, предшествующего закупке спирта. Следовательно, сумма авансового платежа должен быть совершен не позднее 15 апреля.*

*Ставка акциза для алкогольной продукции с объемной долей спирта свыше 9 % в момент проведения хозяйственной операции установлена в размере 523 руб. за 1 литр безводного этилового спирта.*

*Организация закупила 180 литров спирта объемной долей этилового спирта 96%. Таким образом, авансовый платеж по акцизу равен:*

$$180 \text{ литров} \cdot 96 \% / 100 \cdot 523 \text{ руб.} = 90\,374,4 \text{ руб.}$$

Налогоплательщики, уплатившие авансовый платеж акциза, обязаны не позднее 18-го числа текущего налогового периода представить в налоговый орган по месту учета следующие документы:

1) копию платежного документа (или несколько копий, если закупка спирта осуществлялась у нескольких поставщиков), подтверждающего перечисление денежных средств в счет уплаты суммы авансового платежа акциза;

2) копию (копии) выписки банка, подтверждающую списание указанных средств с расчетного счета производителя алкогольной и/или подакцизной спиртосодержащей продукции;

3) извещение (извещения) об уплате авансового платежа акциза в четырех экземплярах.

Если закупка этилового или коньячного спирта осуществляется у нескольких производителей, упомянутые документы должны быть представлены в налоговый орган с каждым извещением об уплате авансового платежа акциза.

Авансовые платежи по акцизам не уплачивают организации, осуществляющие производство:

- вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6 % объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта;

- пиво и напитки из пива, если при производстве не используется этиловый спирт в качестве сырья;

- парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке или спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке.

### **3.8.2. Порядок и сроки уплаты акцизов в бюджет по итогам налогового периода**

Порядок и сроки уплаты акцизов в бюджет регулируются *ст.204 НК РФ*. В соответствии с этой статьей уплата акциза в бюджет при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров осуществляется исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При определении сроков уплаты акцизов необходимо определить дату реализации подакцизной продукции. Порядок установления этой даты регулируется *ст.195 НК РФ*, а именно:

- датой реализации (передачи) подакцизных товаров признается день их отгрузки (передачи), в том числе своему структурному подразделению, осуществляющему их розничную реализацию;

- датой получения прямогонного бензина признается день его получения организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;

- датой получения денатурированного этилового спирта признается день получения (оприходования) его организацией, имею-

шей свидетельство на производство продукции, не содержащей денатурированного этилового спирта.

Уплата акциза по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту налогоплательщиками, имеющими свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и/или свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта организацией уплата акциза производится по месту их оприходования. При получении прямогонного бензина уплата акциза производится по месту нахождения налогоплательщика.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, в которых они состоят на учете, налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и/или свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, – не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.

Общий порядок и даты уплаты акцизов представлен в табл. 7.

Таблица 7

*Порядок и сроки уплаты акцизов*

| <b>Вид подакцизного товара</b>                                       | <b>Срок уплаты акциза</b>   | <b>Место уплаты акциза</b>                 |
|--|---|--|
| 1. Все виды подакцизных товаров, кроме товаров, указанных в п. 2 и 3 | Не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом          | По месту производства товаров              |
| 2. Денатурированный спирт при наличии Свидетельства                  | Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом | По месту оприходования подакцизного товара |
| 3. Прямогонный бензин  | Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом | По месту нахождения налогоплательщика      |

### 3.9. Порядок исчисления и уплаты акцизов по операциям с денатурированным спиртом и прямогонным бензином

При исчислении и уплаты акцизов в отношении операций с денатурированным спиртом и прямогонным бензином применяется особый порядок. Необходимость такого порядка обусловлена характером их производственного использования.

Денатурированный спирт (денатурат) и прямогонный бензин в соответствии являются подакцизными товарами. Однако им в отличие от других подакцизных товаров присущи следующие две особенности:

- денатурат и прямогонный бензин производятся из сырья, не облагаемого акцизами;
- денатурат и прямогонный бензин в большинстве случаев являются сырьем для производства товаров, не облагаемого акцизами;

Последствия этой особенности заключаются в том, что у производителей (продавцов) денатурированного спирта возникают сложности с получением и применением вычетов по акцизам.

Для решения этой проблемы налоговое законодательство РФ предусматривает получение хозяйствующими субъектами, совершающими операции с денатурированным спиртом и прямогонным бензином, соответствующих свидетельств, а именно:

1. свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным спиртом (**ст.179.2 НК РФ**), в том числе:

- производство денатурированного этилового спирта – *свидетельство на производство денатурированного этилового спирта*;
- производство неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт – *свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции*;
- производство спиртосодержащей продукции в металлической аэрозольной упаковке, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт – *свидетельство на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке*;

➤ производство спиртосодержащей продукции в металлической аэрозольной упаковке, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт – **свидетельство на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке**;

2. Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином (*ст.179.3 НК РФ*), а именно:

➤ производство прямогонного бензина, в том числе из давальческого сырья (материалов) – **свидетельство на производство прямогонного бензина**;

➤ производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин, в том числе из давальческого сырья (материалов) – **свидетельство на переработку прямогонного бензина**.

Перечисленные свидетельства необходимы исключительно для определения объекта обложения акцизами и для получения налогоплательщиком права на налоговые вычеты по акцизам, предусмотренные *п.11÷15 ст.200 НК РФ*.

Таким образом, свидетельство – это документ, непосредственно связанный только с исчислением акциза по операциям с денатурированным спиртом и прямогонным бензином и дающий право на получение налогового вычета. Однако отсутствие перечисленных свидетельств не лишает права хозяйствующих субъектов совершать операции с денатурированным спиртом и прямогонным бензином.

Особенности исчисления акцизов по денатурированному спирту и прямогонному бензину нашли свое отражение в определении объектов налогообложения (*пп.21,22,23,24 п.1 ст.182 НК РФ*). Этими подпунктами определено, что объектом обложения акцизами является не только реализация подакцизных товаров, но и:

1) их получение (оприходование) с целью дальнейшей переработки;

2) передача структурным подразделениям в рамках одной организации.

### **3.9.1. Особенности исчисления и уплаты акцизов по операциям с денатурированным спиртом**

Специфика операций с денатурированным спиртом определяет особенности обложения их акцизами. Эти особенности проявляют себя в следующем.

#### **1. Объект обложения при производстве денатурированного спирта**

Согласно *п.1 ст.182 НК РФ* объектом обложения акцизами денатурированного этилового спирта и денатурированной спиртосодержащей продукции признаются следующие операции, совершаемые производителями подакцизных товаров:

- 1) реализация лицами произведенных ими подакцизных товаров;
- 2) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- 3) передача лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд.

#### **2. Объект обложения акцизами при приобретении денатурированного спирта**

При приобретении денатурированного спирта объектом обложения акцизами признается операция по получению (оприходованию) денатурированного этилового спирта. При этом под получением денатурированного спирта понимается приобретение его в собственность. Обязанность по начислению акциза возникает на дату оприходования приобретенного в собственность денатурированного спирта.

Говоря иными словами, для целей применения налоговых вычетов по акцизам плательщиками акцизов признаются организации, производящие неспиртосодержащую продукцию, имеющие соответствующие свидетельства.

#### **3. Налоговая база**

При совершении операций по реализации (передаче) денатурированного спирта производителями этого спирта, а также денатурированной спиртосодержащей продукции налоговая база определяется согласно *ст.187 НК РФ* как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении, то есть в литрах безводного спирта.

При совершении операций по приобретению (получению) денатурированного спирта организациями налоговая база устанавливается согласно **ст.187 НК РФ** как объем полученного денатурированного спирта в натуральном выражении, то есть в литрах безводного спирта.

#### **4. Сумма акциза и налоговые вычеты у производителя денатурированного спирта**

В общем виде акциз, подлежащий уплате в бюджет, рассчитывается как произведение налоговой базы и ставки акциза. Вместе с тем налоговое законодательство РФ предполагает, что плательщики акцизов имеют право на применение вычетов по отношению к начисленному акцизу.

Таким правом обладают как продавцы спирта, так и производители продукции из этого спирта. Основанием для получения вычета является наличие у участников операций с денатурированным спиртом соответствующих свидетельств.

Согласно **п.12 ст.200 НК РФ** продавец может применить вычет в сумме акциза, приходящейся на объем денатурированного спирта, реализованного лицу, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. Однако это право продавец денатурированного спирта должен подтвердить следующими документами, которые он предоставляет в налоговую инспекцию:

- свидетельство о регистрации организации, имеющей право совершать операции с денатурированным спиртом;
- копию договора о реализации спирта;
- реестр счетов-фактур с отметкой налогового органа по месту нахождения покупателя;
- накладные и акты приема-передачи денатурата.

#### **5. Сумма акциза и налоговые вычеты у производителя неспиртосодержащей продукции**

Сумма акциза рассчитывается произведением объемам полученного денатурированного спирта, то есть приобретенного в собственность, на ставку акциза.

Согласно **п.11 ст.200 НК РФ** вычетам подлежат суммы акциза, которые налогоплательщик, имеющий свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, начислил при получении (оприходовании) денатурированного спирта.

Для получения права на вычет в соответствии с *п.11 ст.200 НК РФ* в налоговый орган должны быть представлены:

1. свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
2. копия договора о приобретении денатурированного спирта у производителя, имеющего свидетельство на производство денатурированного спирта;
3. реестр счетов-фактур, выставленных производителем;
4. накладные на внутреннее перемещение спирта;
5. внутренние акты приема-передачи;
6. акт списания денатурата в производство.

**6. Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю, и порядок отнесения сумм акциза на денатурированный спирт и денатурированную спиртосодержащую продукцию**

В общем виде производитель-продавец денатурированной спиртосодержащей продукции согласно *п.1 ст.198 НК РФ* обязан предъявлять сумму акциза всем покупателям. Однако на практике акциз при продаже денатурированного спирта предъявляется только тем покупателям, у которых нет свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции.

Соответственно, если производитель денатурированного спирта реализует этот товар покупателю, у которого есть такое свидетельство, он не предъявляет ему акциз к оплате и при этом не выделяет сумму акциза в расчетных документах и счетах-фактурах.

Во все остальных случаях, то есть при отсутствии свидетельств обоих участников сделки либо хотя бы у одного из них, исчисление акциза осуществляется в общем порядке, то есть с выделением и акциза и предъявлением его покупателю.

В примере 24 рассмотрен порядок начисления акцизов по операциям с денатурированным спиртом в зависимости от наличия или отсутствия свидетельств на производство денатурированного спирта и производство из него неспиртосодержащей продукции.

**Пример 24**

**Ситуация 1.**

*Организация «Альфа», имеющая свидетельство на производство денатурированного спирта, реализовала организации «Оме-*

га», имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, 1 500 л денатурированного спирта.

Ставка акциза на этиловый спирт, установленная на дату его реализации, была равной 107 руб. за 1 л безводного спирта.

Организация «Альфа» начислит акциз на дату отгрузки произведенного денатурированного спирта, т.е.

$$1\ 500\ л \cdot 107\ руб. = 1\ 605\ 500\ руб.$$

Начисленный акциз отражается в бухгалтерском учете организации «Альфа», но покупателю спирта в расчетных документах не предъявляется, так как он обладает свидетельством на производство неспиртосодержащей продукции.

Организация «Омега» как покупатель денатурированного спирта обязана начислить акциз в сумме

$$1\ 500\ л \cdot 107\ руб. = 1\ 605\ 500\ руб.$$

в момент получения и оприходования денатурированного спирта.

В этом же налоговом периоде организация «Омега» списала приобретенный и оприходованный денатурированный спирт в производство.

Организация «Омега» подготовила следующие документы и поставила на них отметку в ФНС по месту своей регистрации:

1) свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

2) копия договора о приобретении денатурированного спирта у производителя, имеющего свидетельство на производство денатурированного спирта;

3) реестр счетов-фактур, выставленных производителем;

4) накладные на внутреннее перемещение спирта;

5) внутренние акты приема-передачи;

б) акт списания денатурата в производство.

Далее организация «Омега» отправила эти документы организации «Альфа» и соответственно обе организации имеют право получить вычет по начисленным акцизам, то есть:

$$1\ 500\ л \cdot 107\ руб. - 1\ 605\ 500\ руб. = 0\ руб.$$

## **Ситуация 2**

Производитель денатурированного спирта организация «Альфа» не имеет свидетельства на производство денатурированного спирта. Она отгрузила в адрес организации «Омега», имеющей

*свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, 500 л денатурированного спирта в пересчете на безводный спирт.*

*В этой ситуации у организации «Альфа» возникает обязанность по исчислению акциза, предъявлению его покупателю спирта и перечислению акциза в бюджет, то есть*

$$500 \text{ л} \cdot 107 \text{ руб.} = 53 \text{ 000 руб.}$$

*Эта сумма акциза будет уплачена организацией «Альфа» в бюджет и соответственно включена в цену реализуемого спирта.*

*Организация «Омега» отнесет акциз, уплаченный при приобретении денатурированного спирта, на его стоимость и включит в затраты на производство неспиртосодержащей продукции.*

*Моментом начисления организацией «Омега» акциза является момент оприходования приобретенного спирта. Соответственно организация «Омега» начислит акциз в сумме:*

$$500 \text{ л} \cdot 107 \text{ руб.} = 53 \text{ 000 руб.}$$

### **Ситуация 3**

*Производитель денатурированного спирта организация «Альфа» имеет свидетельство на производство денатурированного спирта. Производитель неспиртосодержащей продукции организация «Омега» соответствующего свидетельства не имеет и поэтому не сможет предоставить организации «Альфа» документы, необходимые для получения ею вычета. В результате организация «Альфа» обязана включить акциз в цену спирта, предъявить его организации «Омега» и перечислить в бюджет.*

*В свою очередь у производителя неспиртосодержащей продукции организации «Омега» в рассматриваемой ситуации обязанность по начислению и уплате акциза не возникает, так как она не совершает операций, признаваемых объектом обложения акцизами. Акциз, включенный в цену денатурированного спирта, будет перенесен на затраты, связанные с производством неспиртосодержащей продукции.*

### **Ситуация 4**

*Производитель денатурированного спирта организация «Альфа» и производитель неспиртосодержащей продукции организация «Омега» необходимых свидетельств не имеют.*

*В этой ситуации организация «Альфа» обязана начислить и предъявить покупателю денатурированного спирта акциз, так как денатурированный спирт является подакцизным товаром. Правом*

на вычет организация «Альфа» воспользоваться не сможет, так как производитель неспиртосодержащей продукции организация «Омега» ввиду отсутствия у нее свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции не сможет предоставить организации «Альфа» документы, необходимые для получения вычета. Поэтому организация «Альфа» включает акциз в цену спирта и предъявляет его организации «Омега».

У производителя неспиртосодержащей продукции организации «Омега» в рассматриваемой ситуации нет обязанности начислять акциз, поскольку она не совершает операций, признаваемых объектом обложения акцизами. Следовательно, стоимость неспиртосодержащей продукции увеличится на величину акциза, предъявленного ей организацией «Альфа».

Экономический результат – удорожание стоимости продукции.

### **Ситуация 5**

Рассмотрим ситуацию, при которой денатурированный спирт и неспиртосодержащая продукция из этого спирта производятся в структуре одной организации, то есть в рамках одного юридического лица. В рассматриваемом примере произведенный спирт не продается и соответственно не покупается для производства неспиртосодержащей продукции.

Однако в этом случае согласно пп.8 п.1 ст.182 НК РФ возникает объект налогообложения, определяемый как передача подакцизного товара – денатурированного спирта – для производства неподакцизного товара неспиртосодержащей продукции. Оснований для применения вычета в данном случае НК РФ не предусмотрено.

## **3.9.2. Особенности исчисления и уплаты акцизов по операциям с прямогонным бензином**

Исчисление акциза и применение вычетов по операциям с прямогонным бензином полностью аналогичны обложению акцизами операций с денатурированным спиртом при производстве неспиртосодержащей продукции. Говоря иными словами, производитель прямогонного бензина и его покупатель имеют право принять начисленный акциз к вычету в том случае, если каждый из них имеет соответствующее свидетельство (пп.1 п.1 ст.182 НК РФ).

Во всех остальных случаях стороны сделки обязаны начислить акциз и перечислить его в бюджет. При этом покупатель прямогонного бензина относит сумму акциза на его стоимость, тем самым увеличивая стоимость продукта, производимого из этого бензина.

В общем виде последовательность действий по исчислению акциза и применения вычета представлена в таблице 8.

Таблица 8

*Порядок исчисления акцизов и применения вычетов при совершении операций с денатурированным спиртом и прямогонным бензином*

| Вид свидетельства             | Продавец | Покупатель | Порядок начисления вычета акциза  |
|-------------------------------|----------|------------|---|
| Свидетельство на производство | Есть     |            | <b>Продавец:</b><br>– начисляет акциз в момент реализации ( <i>ст.182 НК РФ</i> );<br>– не предъявляет акциз покупателю ( <i>п.1 ст.198 НК РФ</i> );<br>– сумму акциза принимает к вычету при соблюдении условий, указанных в пункте 12 статьи 201 НК РФ.   |
| Свидетельство на переработку  |          | Есть       | <b>Покупатель:</b><br>– начисляет акциз в момент получения денатурата или прямогонного бензина ( <i>пп.20 п.1 ст.182 НК РФ</i> );<br>– принимает акциз к вычету при списании денатурата или прямогонного бензина в производство ( <i>п.11 ст.200 НК РФ</i> )  |
| Свидетельство на производство | Нет      |            | <b>Продавец:</b><br>– начисляет акциз в момент реализации ( <i>ст. 182 НК РФ</i> );<br>– предъявляет акциз покупателю ( <i>п.1 ст.198 НК РФ</i> );<br>– сумму акциза учитывает в стоимости подакцизных товаров ( <i>п.1 ст.199 НК РФ</i> )<br><b>Покупатель:</b><br>– начисляет акциз в момент получения денатурата или прямогонного бензина ( <i>пп.20 п.1 ст.182 НК РФ</i> );<br>– принимает акциз к вычету при списании денатурата или прямогонного бензина для производства продуктов нефтехимии ( <i>п.11 ст.200 НК РФ</i> ) либо включает в стоимость приобретенного денатурата или прямогонного бензина; |
| Свидетельство на переработку  |          | Есть       | – сумму акциза, предъявленного поставщиком, включает в стоимость приобретенного денатурата или прямогонного бензина ( <i>п.2 ст.199 НК РФ</i> )   |
| Свидетельство на производство | Есть     |            | <b>Продавец:</b><br>– начисляет акциз в момент реализации ( <i>ст.182 НК РФ</i> );<br>– предъявляет акциз покупателю ( <i>п.1 ст.198 НК РФ</i> );<br>– сумму акциза учитывает в стоимости подакцизных товаров ( <i>п.1 ст.199 НК РФ</i> ).  |
| Свидетельство на переработку  |          | Нет        | <b>Покупатель:</b><br>– сумму предъявленного акциза включает в стоимость приобретенного прямогонного бензина ( <i>п.2 ст.199 НК РФ</i> )  |

## **Вопросы для самоконтроля**

1. *Общая характеристика акцизов, их экономическое содержание, цель применения.*
2. *Перечислите плательщиков акцизов.*
3. *Перечислите состав подакцизных товаров.*
4. *Перечислите объекты обложения акцизами.*
5. *Налоговый период при расчете акцизов.*
6. *Изложите порядок применения налоговых вычетов при налогообложении подакцизных товаров.*
7. *Изложите порядок и особенности исчисления и внесения в бюджет акцизов по алкогольной продукции.*
8. *Изложите порядок и особенности и порядок исчисления акцизов по табачным изделиям.*
9. *Изложите порядок и особенности исчисления акцизов по однородной продукции, на которую установлены различные ставки акцизов.*
10. *Изложите порядок исчисления и уплаты акцизов, применения вычетов по операциям с денатурированным спиртом.*
11. *Изложите порядок исчисления и уплаты акцизов, применения вычетов по операциям с прямогонным бензином.*

## **Тема 4. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

### **4.1. Общие положения исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц**

Налог на доходы физических лиц – один из основных налогов в РФ. Порядок исчисления и уплаты этого налога регулируется *гл.23 НК РФ «Налоги на доходы физических лиц»*.

Плательщиками налога могут быть как граждане России, так и иностранные граждане, но получившие или получающие доходы на территории РФ. Налоговое законодательство РФ делит этих налогоплательщиков на 2 группы:

- лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, в случае получения ими дохода на территории РФ.

Налоговыми резидентами Российской Федерации могут быть физические лица вне зависимости от их гражданства или его отсутствия. Статус налогового резидента или, наоборот, его отсутствие определяется продолжительностью пребывания на территории РФ. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на время его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также выполнения своих служебных обязанностей. Для каждой из названных групп налогоплательщиков налоговым законодательством РФ предусмотрены разные налоговые ставки.

В общем виде налог на доходы физических лиц рассчитывается произведением полученного дохода на налоговую ставку. Однако для целей налогообложения налоговое законодательство РФ различает происхождение дохода. По этой причине в Налоговом кодексе РФ установлены пять различных ставок.

В отношении доходов, получаемых физическими лицами, налоговое законодательство разделило всю их совокупность на две группы:

- доходы, учитываемые для целей налогообложения;
- доходы, не учитываемые для целей налогообложения.

Кроме этого российское законодательство для целей налогообложения выделяет доходы, полученные в виде материальной выгоды.

Материальная выгода как объект налогообложения используется в налоговом законодательстве РФ с 1997 г. С точки зрения налогового законодательства к доходам налогоплательщика в виде материальной выгоды относятся:

- доход, полученный физическим лицом от покупки товаров (работ, услуг) у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, на льготных условиях, например, со скидкой;
- экономия на процентах за пользование налогоплательщиком заемными средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей;
- доход от приобретения ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок.

В целом же НК РФ для целей налогообложения четко определяет перечень доходов, получаемых от источников в Российской Федерации и от источников за ее пределами. Наиболее распространенными доходами являются заработная плата и другие вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей, доходы от продажи имущества, доходы от использования имущества, дивиденды, страховые выплаты, авторские вознаграждения и т. д.

Согласно действующему законодательству при исчислении и уплате налога на полученные доходы налогоплательщик имеет право применить налоговые вычеты. Эти вычеты связаны:

- с личностью налогоплательщика, его общественными заслугами, наличием у него детей;
- его социальной активностью;
- куплей-продажей имущества;
- его профессиональной деятельностью.

Исчисление и уплата НДФЛ в бюджет возможны двумя способами. Первый из них предполагает исчисление и уплату налога налогоплательщиками самостоятельно, исходя из полученных ими доходов.

Второй способ предполагает исчисление и перечисление НДФЛ в бюджет так называемыми налоговыми агентами. Как пра-

вило, такими налоговыми агентами по НДФЛ являются работодатели налогоплательщика-физического лица.

## **4.2. Плательщики налога на доходы физических лиц**

В соответствии со *ст.207 НК РФ* налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (*ст.207 НК РФ*). Время краткосрочного выезда (менее 6 месяцев) физического лица за пределы РФ для лечения или обучения этот период времени не прерывает. Налоговыми резидентами РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации (*п.3 ст.207 НК РФ*).

Следовательно, лица, которые находятся на территории РФ менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, не являются налоговыми резидентами РФ. Это могут быть, например, иностранные туристы, приезжающие в Россию на отдых и экскурсии, студенты, приезжающие на учебу, лица, приезжающие на работу в РФ, и др.

При определении 12-месячного периода неважно, приходится ли эти 12 месяцев на один календарный год или нет. Главное, чтобы они шли последовательно друг за другом (*п.2 ст.207 НК РФ*).

Таким образом, указанный период может относиться не только к 12-месячному периоду текущего календарного года, но и к любому непрерывному 12-месячному периоду, в том числе начавшемуся в одном календарном году и продолжающемуся в другом. При этом не обязательно, чтобы период в 12 месяцев начинался, например, с 1 июля 2016 г. и заканчивался 30 июня 2017 г. (*п.2, 5 ст.6.1 НК РФ*).

При определении периода продолжительностью 183 календарных дня суммируются все календарные дни, в течение которых физическое лицо находилось в России, и дни выезда за границу на краткосрочное лечение и обучение в течение идущих подряд 12 месяцев.

Порядок определения периода продолжительностью 183 дня представлен в примере 25.

### **Пример 25**

*Гражданин Иванов И. И. в период с 21 октября 2016 г. по 20 октября 2017 г. находился на территории РФ и за ее пределами. Дни пребывания на территории РФ и за границей в течение 12 подряд следующих календарных месяцев распределены следующим образом:*

| <b>Период</b>         | <b>Продолжительность периода, дней</b> | <b>Место пребывания</b> |
|-----------------------|--|-------------------------|
| 21.10.2016–30.12.2016 | 40                                     | Территория РФ           |
| 31.12.2016–14.01.2017 | 15                                     | За пределами РФ         |
| 15.01.2017–04.03.2017 | 49                                     | Территория РФ           |
| 05.03.2017–24.03.2017 | 19                                     | За пределами РФ         |
| 25.03.2017–31.04.2017 | 21                                     | Территория РФ           |
| 01.05.2017–09.05.2017 | 9                                      | За пределами РФ         |
| 10.05.2017–01.07.2017 | 51                                     | Территория РФ           |
| 02.07.2017–22.07.2017 | 20                                     | За пределами РФ         |
| 23.07.2017–20.10.2017 | 89                                     | Территория РФ           |

*Таким образом, на территории РФ Иванов И. И. находился 250 дней. Следовательно, в целях уплаты налога на полученный доход Иванов И. И. признается налоговым резидентом РФ.*

Российское налоговое законодательство установило перечень физических лиц, которые освобождены от уплаты налога на полученные доходы. К таким лицам относятся:

- пенсионеры, не имеющие других доходов, кроме государственных пенсий; инвалиды, получающие государственную пенсию и не имеющие других доходов;
- безработные граждане;
- граждане, получающие пособие по уходу за ребенком;

➤ индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы.

### **4.3. Объекты обложения налогом на доходы физических лиц**

Согласно *ст.208 НК РФ* и *ст.209 НК РФ* объектами налогообложения признаются доходы, полученные налогоплательщиком как в денежной, так и в натуральной формах, а также доходы, полученные им в виде материальной выгоды.

Всю совокупность доходов физических лиц можно разделить на две больших группы: доходы, полученные физическими лицами от источников в Российской Федерации, и доходы, полученные от источников, расположенных за ее пределами.

К доходам от источников в Российской Федерации относятся:

➤ дивиденды и проценты, полученные от российской организации;

➤ страховые выплаты при наступлении страхового случая, в том числе периодические страховые выплаты (ренды, аннуитеты) и/или выплаты, связанные с участием страхователя в инвестиционном доходе страховщика;

➤ доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или смежных прав;

➤ доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;

➤ доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации;

➤ доходы от реализации в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;

➤ иные доходы, получаемые налогоплательщиком от осуществления деятельности в Российской Федерации, указанные в *п.1 ст.208 НК РФ*.

К доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся:

➤ дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации;

➤ страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации;

- доходы, полученные от использования за пределами Российской Федерации авторских или смежных прав;
- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;
- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации;
- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;
- иные доходы, получаемые налогоплательщиком от осуществления деятельности за пределами Российской Федерации в соответствии с *п.3 ст.208 НК РФ*.

Не признаются доходами доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и/или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых отношений.

НК РФ предусмотрен один вид налоговых льгот – доходы, не подлежащие налогообложению. *Ст.217 НК РФ* определен 41 вид доходов, не подлежащих налогообложению.

К этим доходам относятся государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности, пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством и т. д.

#### **4.4. Налоговый период, дата получения дохода, налоговые ставки и порядок их применения**

В соответствии со *ст.216 НК РФ* «Налоговый период» для исчисления налога на доходы физических лиц его длительность установлена равной календарному году.

#### **4.4.1. Порядок определения дохода физических лиц**

В соответствии со *ст.223 НК РФ «Дата фактического получения дохода»* дата фактического получения дохода для целей налогообложения определяется как день:

- выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках;
- передачи доходов в натуральной форме;
- 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.

В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда последним днем работы налогоплательщика следует считать последний день, за который ему был начислен доход.

#### **4.4.2. Виды налоговых ставок для исчисления НДФЛ и порядок их применения**

Размеры налоговых ставок, применяемых при исчислении налога на доходы физических лиц, установлены *ст.224 НК РФ «Налоговые ставки»*. Согласно этой статье в настоящее время в РФ применяются следующие ставки для исчисления НДФЛ: 9 %, 13 %, 15 %, 30 % и 35 %.

##### **4.4.2.1. Ставка 9 %**

По этой ставке налогообложение доходов физических лиц производится в следующих случаях:

1) при получении процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г. (*п.5 ст.224 НК РФ*);

2) при получении доходов учредителями доверительного управления ипотечным покрытием. Такие доходы должны быть получены на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г. (*п.5 ст.224 НК РФ*).

Ставка 9 % применяется в отношении физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ.

#### **4.4.2.2. Ставка 13 %**

Ставка 13 % считается основной, так как по этой ставке облагается большинство доходов, получаемых физическим лицом, если это лицо является налоговым резидентом РФ (*п.1. ст.224 НК РФ*). К этим доходам, например, относятся:

- заработная плата;
- вознаграждения по гражданско-правовым договорам;
- доходы от продажи имущества;
- другие доходы, которые не поименованы в *п.2÷5 ст. 224*

**НК РФ.**

Ставка 13 % применяется и в отношении доходов, полученных лицами, не признаваемыми налоговыми резидентами РФ. В частности, к этим доходам относят:

- доходы от осуществления трудовой деятельности по найму у физических лиц на территории РФ;
- от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «*О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации*»;
- от осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников;
- от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации.

С 1 января 2015 г. по ставке 13 % облагаются доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ, в виде дивидендов. До 1 января 2015 г. эти доходы физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, облагались по ставке 9 %.

#### **4.4.2.3. Ставка 15 %**

По этой ставке облагаются доходы физических лиц, которые не признаются налоговыми резидентами РФ, в случае получения ими доходов в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций.

#### **4.4.2.4. Ставка 30 % (п.3 ст.224 НК РФ)**

Эта налоговая ставка применяется в отношении доходов, полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ. Однако в доходах этих физических лиц определены исключения, которые облагаются иными ставками. Такими исключениями являются:

1) доходы нерезидентов в виде дивидендов от долевого участия в российских организациях;

2) доходы от осуществления трудовой деятельности, доходы от которой облагаются по ставке 13 %;

3) доходы иностранных работников, являющихся высококвалифицированными специалистами (*ст.13.2 Закона № 115-ФЗ*), в отношении доходов которых применяется ставка 13 % независимо от наличия у них статуса налогового резидента РФ;

4) доходы от осуществления трудовой деятельности, полученные участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в РФ соотечественников, проживающих за рубежом, и членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в РФ;

5) доходы, полученные за исполнение трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом РФ.

#### **4.4.2.4. Ставка 35 %**

Максимальная ставка 35 % применяется в следующих случаях.

1. При получении выигрышей и призов в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг. В этом случае подоходный налог уплачивается со стоимости выигрыша, превышающей 4 000 руб. (пример 26).

#### ***Пример 26***

*Организация в ходе своей рекламной компании провела конкурс среди неопределенного круга лиц. Победителю этого конкурса Иванову И. И. был вручен приз в виде холодильника стоимостью 35 000 руб.*

*Иванов И. И. со стоимости приза, превышающей 4 000 руб., должен заплатить подоходный налог по ставке 35 %.*

*Налоговая база в данном случае составит:*

$$35\ 000\ \text{руб.} - 4\ 000\ \text{руб.} = 31\ 000\ \text{руб.}$$

Соответственно сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, составит:

$$31\ 000 \text{ руб.} \cdot 35\ \% = 10\ 850 \text{ руб.}$$

Однако если розыгрыш призов проводился не в целях рекламы товаров (работ, услуг), то со стоимости выигрыша взимается налог по ставке 13 %.

2. При получении процентных доходов по вкладам в банках (пример 27) в части их превышения над суммой процентов, рассчитанной следующим образом (*абз.3 п.2 ст.224, ст.214.2 НК РФ*):

➤ по рублевым вкладам – исходя из ключевой ставки Банка России, увеличенной на 5 %. Причем для этих целей берется ставка рефинансирования, действующая в течение периода, за который начислены указанные проценты. Если в это время ставка рефинансирования менялась, нужно применять новую ставку с момента ее установления;

➤ по вкладам в иностранной валюте – исходя из 9 % годовых.

### **Пример 27**

*Иванов И. И. 2 мая открыл в банке рублевый вклад в размере 150 000 руб. под 20,5 % годовых сроком на один год. По условиям вклада проценты начисляются ежеквартально по окончании каждого квартала. Допустим, ставка рефинансирования Банка РФ в период действия вклада была установлена в размере 11,74 % и в течение года не изменялась.*

*Таким образом, в текущем году Иванов И. И. получит процентный доход по вкладу дважды: 2 августа и 2 ноября соответственно. Продолжительность действия договора в днях до 2 августа составила 92 дня и со 2 августа до 2 ноября продолжительность действия вклада составит также 92 дня.*

*По правилам ст. 839 ГК РФ проценты на сумму вклада начисляются со дня, следующего за днем ее поступления в банк.*

*Таким образом, 2 августа банк начислит на сумму вклада Иванова И. И. проценты в размере:*

$$150\ 000 \text{ руб.} \cdot 20,5\ \% \cdot 92 \text{ дн.} / 365 \text{ дн.} = 7\ 750 \text{ руб.} \ 60 \text{ коп.}$$

*Проценты, рассчитанные исходя из увеличенной на 5 % ставки рефинансирования Банка России, которая действовала в расчетном периоде, составят:*

$$150\,000 \text{ руб.} \cdot (11,74 \% + 5 \%) \cdot 92 \text{ дн.} / 365 \text{ дн.} = 6\,329 \text{ руб.}$$

*Следовательно, налоговая база по процентному доходу равна:*

$$7\,750 \text{ руб.} 60 \text{ коп.} - 6\,329 \text{ руб.} = 1\,421 \text{ руб.} 60 \text{ коп.}$$

*Соответственно сумма налога, подлежащая уплате с указанного дохода, составит:*

$$1\,421 \text{ руб.} 60 \text{ коп.} \cdot 35 \% = 497 \text{ руб.} 56 \text{ коп.}$$

*2 ноября на сумму вклада Иванова И. И. банк также начислит проценты в размере*

$$150\,000 \text{ руб.} \cdot 20,5 \% \cdot 92 \text{ дн.} / 365 \text{ дн.} = 7\,750 \text{ руб.} 60 \text{ коп.}$$

*Проценты, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования, увеличенной на 5 %, составят:*

$$150\,000 \text{ руб.} \cdot (11,74 \% + 5 \%) \cdot 92 \text{ дн.} / 365 \text{ дн.} = 6\,329 \text{ руб.}$$

$$7\,750 \text{ руб.} 60 \text{ коп.} - 6\,329 \text{ руб.} = 1\,421 \text{ руб.} 60 \text{ коп.}$$

*Соответственно сумма налога, подлежащая уплате с указанного дохода, составит:*

$$1\,421 \text{ руб.} 60 \text{ коп.} \cdot 35 \% = 497 \text{ руб.} 56 \text{ коп.}$$

По ставке 35 % облагаются процентные доходы и по срочным пенсионным вкладам, если они превышают указанные пределы. Причем вне зависимости от того, когда такие вклады были открыты.

3. При получении дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах по заемным (кредитным) средствам (**абз.4 п.2 ст.224 НК РФ**). В данном случае имеется в виду получение беспроцентных кредитов или кредитов со ставкой, меньшей ставки рефинансирования.

Порядок исчисления налога следующий (**п.2 ст.212 НК РФ**):

➤ **по рублевым займам (кредитам)** – с разницы между ставкой по кредиту и 2/3 ставки рефинансирования, действующей на дату гашения займа (кредита) (**пп.3 п.1 ст.223 НК РФ, пп.1 п.2 ст.212 НК РФ**);

➤ **по валютным займам (кредитам)** – с суммы превышения размера процентов, исчисленного исходя из 9 % годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Смысл данного пункта сводится к тому, что заемщик, получая заем (кредит) на льготных условиях, получает материальную выго-

ду в виде неуплаченных процентов, меньших 9 % годовых. Поэтому заемщик с суммы льготных процентов по полученному займу согласно НК РФ должен уплатить налог по ставке 35 %.

Определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств, исчисление, удержание и перечисление налога осуществляются налоговым агентом.

#### **4.5. Основные правила исчисления налоговой базы по НДФЛ**

Общее определение налоговой базы для исчисления налога на доходы физических лиц дается в *ст.210 НК РФ «Налоговая база»*. Согласно этой статье налоговая база по НДФЛ представляет собой денежное выражение доходов налогоплательщика, полученных им как в денежной, так и натуральной формах. В налоговую базу также включаются доходы, полученные налогоплательщиком в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со *ст.212 НК РФ*.

Расчет налоговой базы  $НБ_{НДФЛ}$  по НДФЛ проводится по следующей формуле:

$$НБ_{НДФЛ} = Д_д + Д_н + Д_{мв}, \quad (25)$$

где

$Д_д$  – доходы физического лица, полученные им в денежной форме, руб.;

$Д_н$  – доходы физического лица, полученные им в натуральной форме, руб.;

$Д_{мв}$  – доходы физического лица, полученные им в виде материальной выгоды, руб.

##### **Пример 28**

*В отчетном налоговом периоде организация выплатила своему работнику Иванову И. И. заработную плату, оплатила ему путевку на отдых в Турцию и выдала заем под 4 % годовых сроком на 1 год.*

*Таким образом, по итогам отчетного налогового периода налоговая база Иванова И. И. будет включать в себя:*

- *доходы, полученные в денежной форме;*

- *доходы, полученные в натуральной форме, равные по своей величине стоимости путевки в Турцию;*
- *доход в виде материальной выгоды экономии на процентах по полученному займу.*

Основные правила исчисления налоговой базы по НДФЛ следующие.

### **Правило 1. Общий порядок исчисления налоговой базы**

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых применяются налоговые ставки.

Для доходов, подпадающих под обложение налоговой ставкой 13 %, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных **ст.218÷221 НК РФ п.3 ст.210 НК РФ**). К этим вычетам относятся:

- стандартные;
- социальные;
- имущественные;
- профессиональные.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. Перечисленные налоговые вычеты к этим доходам не применяются (**п.4 ст.210 НК РФ**).

### **Правило 2. Порядок учета в налоговой базе удержаний из доходов налогоплательщиков**

Удержания из доходов налогоплательщика, сделанные как по его распоряжению, так и по распоряжению суда и иных органов, не уменьшают налоговую базу для исчисления НДФЛ (**абз.2 п.1 ст.210 НК РФ**).

В качестве примеров удержаний можно привести:

- алименты;
- оплату за кредит;
- оплату коммунальных услуг; и др.

### **Пример 29**

*Заработная плата сотрудника организации Иванова И. И. составляет 50 000 руб. в месяц. Из заработной платы Ивано-*

ва И. И. бухгалтерия организации ежемесячно производит следующие удержания:

- алименты в сумме 9 000 руб. – на основании решения суда;
- погашение кредита, полученного в банке, в сумме 8 500 руб. – по заявлению Иванова И. И.;
- оплата коммунальных услуг в сумме 5 600 руб. – по заявлению Иванова И. И.

Для целей исчисления НДФЛ названные удержания налоговую базу не уменьшают. Иных законных оснований для предоставления Иванову И. И. налоговых вычетов не имеется. Следовательно, Иванов И. И. обязан уплатить НДФЛ со всего полученного дохода, то есть с начисляемой заработной платы, в размере 5 000 руб.

Таким образом, после уплаты налога на свой доход и всех перечисленных удержаний Иванов И. И. получит:

$$50\,000 \text{ руб.} - 50\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% - 9\,000 \text{ руб.} - 8\,500 \text{ руб.} - 5\,600 \text{ руб.} = 20\,400 \text{ руб.}$$

### **Правило 3. Определение налоговой базы при получении доходов в натуральной форме**

Порядок определения налоговой базы при получении дохода в натуральной форме регулируется **ст.211 НК РФ «Особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме»**. Согласно этой статье к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся:

- полная или частичная оплата за него товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;
- полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе или частичной оплатой;
- оплата труда в натуральной форме.

**Статья 211 НК РФ** содержит закрытый перечень лиц, в результате отношений с которыми у физического лица может возникнуть доход в натуральной форме. Этот перечень включает только организации и индивидуальных предпринимателей. Поэтому при получении дохода в натуральной форме от другого физического ли-

ца, не являющегося индивидуальным предпринимателем, объект налогообложения по НДФЛ не возникает.

Согласно *п.1 ст.211 НК РФ* при получении доходов в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из цен, которые определяются по правилам *ст.105.3 НК РФ*.

#### **Правило 4. Определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды**

Порядок определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды регулируется *ст.212 НК РФ «Особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды»*. Этой статьей установлены следующие виды доходов в виде материальной выгоды, подлежащие налогообложению, а именно:

1. Экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей (*пп.1 п.1 ст.212 НК РФ*). Налоговая база  $НБ_{к.з}$  в этом случае рассчитывается по следующей формуле:

$$НБ_{к.з} = \left( \frac{2}{3} C_{\text{реф}} - C_{\%} \right) \cdot K, \quad (26)$$

где

$C_{\text{реф}}$  – ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая в период получения налогоплательщиком материальной выгоды, %;

$C_{\%}$  – процентная ставка по условиям договора займа (кредита), %;

$K$  – сумма займа (кредита), выданного работнику, руб.

По займам (кредитам), полученным в иностранной валюте, материальной выгодой является превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9 % годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора, то есть

$$НБ_{к.з} = (9 \% - C_{\%}) \cdot K. \quad (27)$$

Вместе с тем **пп.1 п.1. ст.212 НК РФ** предусмотрены следующие исключения при определении доходов, при которых возникает материальная выгода, а именно:

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

➤ экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доли в них;

➤ экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными банками, находящимися на территории РФ, для рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов) на новое строительство либо приобретения на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков для индивидуального жилищного строительства и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них.

### **Пример 30**

*Организация выдала своему работнику беспроцентный заем на ремонт квартиры в сумме 300 000 руб. Согласно договору процентная ставка была установлена в размере 3 % годовых. Заем был выдан на 250 дней. В этот период времени действовала ставка рефинансирования 11,74 % в годовом исчислении.*

*Таким образом, на дату возврата займа материальная выгода, полученная работником на экономии по процентам, будет равна:*

*$300\,000 \text{ руб.} \cdot (2/3 \cdot 11,74 \% - 3 \% / 365 \text{ дн.}) \cdot 250 \text{ дн.} = 9\,900,0 \text{ руб.}$*

*Полученный доход облагается по ставке 35 %. Соответственно сумма налога составит 3 465 руб.*

2. Материальная выгода, возникающая у физических лиц при приобретении ими товаров (работ, услуг) по договорам гражданско-правового характера у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налого-

плательщику (**пп.2 п.1. ст.212 НК РФ**). В данном случае материальная выгода возникает в виде разницы между ценой приобретения товара (работы, услуги) у взаимозависимого лица и рыночной ценой на аналогичный товар (**п.3 ст.212 НК РФ**). Порядок определения цен по сделкам, совершаемым между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, и между взаимозависимыми лицами, регламентируется положениями **ст.105.3 НК РФ**.

### **Пример 31**

*Торговая организация продала компьютер одному из своих учредителей по цене 20 500 руб. Такие же компьютеры реализуются обычным покупателям по цене 38 800 руб. Материальная выгода составила:*

$$38\ 800 \text{ руб.} - 20\ 500 \text{ руб.} = 18\ 300 \text{ руб.}$$

*Полученная материальная выгода облагается по ставке 13 % и соответственно налог составит 2 379 руб.*

3. Материальная выгода, возникающая при приобретении ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок по ценам ниже рыночных (**пп.3 п.1 ст.212 НК РФ**). Налоговая база в данном случае представляет собой разницу между рыночной стоимостью ценных бумаг (финансовых инструментов срочных сделок) и суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

### **Пример 32**

*Организация реализовала физическому лицу 250 акций ОАО «Газпром» по цене 75 руб. за одну акцию. Рыночная цена этих акций в день совершения сделки составляла 145 руб.*

*Материальная выгода физического лица составит:*

$$(145 \text{ руб.} - 75 \text{ руб.}) \cdot 250 \text{ шт.} = 17\ 500 \text{ руб.}$$

*Указанный доход облагается по ставке 13 % и соответственно сумма налога составит 2 275 руб.*

**Правило 5. Определение налоговой базы при получении дохода от долевого участия в организации (ст.214 НК РФ)**

Налоговая база и соответственно налог по доходам, полученным от долевого участия в организациях в виде дивидендов, определяются с учетом следующих положений.

1. Налог в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов. Налогоплательщики вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с *гл.23 НК РФ*, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода. Однако такое уменьшение возможно только в том случае, если между РФ и страной, в которой расположен источник дохода, заключен договор (соглашение) об исключении двойного налогообложения.

2. В случае если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную в соответствии с *гл.23 НК РФ*, полученная разница не подлежит возврату из бюджета.

3. Если источником дохода налогоплательщика, полученного в виде дивидендов, является российская организация, то эта организация признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов в порядке, предусмотренном *ст.275 гл.25 НК РФ*.

## **4.6. Налоговые вычеты**

Налоговый вычет – это сумма, на которую возможно на законных основаниях уменьшить размер полученного дохода, являющегося налогооблагаемой базой для исчисления налога. Применительно к налогу на доходы физических лиц под налоговым вычетом понимается возврат части ранее уплаченного налога. Например, эта норма применяется в тех случаях, когда налогоплательщик приобрел недвижимость, понес расходы на лечение, обучение и т. д.

Согласно *п.3 ст.210 НК РФ «Налоговая база»* доходы физических лиц, облагаемые по ставке 13 %, могут быть уменьшены на налоговые вычеты. К доходам физических лиц, которые облагаются по ставкам 9 %, 15 %, 30 % и 35 % вычеты не применяются.

НК РФ предусмотрел следующие группы налоговых вычетов:

1) стандартные налоговые вычеты (*ст.218 НК РФ «Стандартные налоговые вычеты»*);

2) социальные налоговые вычеты (*ст.219 НК РФ «Социальные налоговые вычеты»*);

3) имущественные налоговые вычеты (*ст.220 НК РФ «Имущественные налоговые вычеты»*);

4) профессиональные налоговые вычеты (*ст.221 НК РФ «Профессиональные налоговые вычеты»*).

#### **4.6.1. Стандартные налоговые вычеты**

Отличительной особенностью стандартных вычетов является отсутствие у них связи с какими-либо расходами налогоплательщика и их ежемесячное применение.

Говоря иными словами, доходы, полученные налогоплательщиком по итогам каждого месяца налогового периода, могут быть уменьшены на полагающиеся ему стандартные вычеты (*п.1 ст.218 НК РФ*).

Все стандартные налоговые вычеты условно можно разделить на два вида:

1) вычеты, связанные с налогоплательщиком (*пп.1, 2 п.1 ст.218 НК РФ*);

2) вычеты на детей (*пп.4 п.1 ст.218 НК РФ*).

В настоящее время стандартные вычеты, связанные с налогоплательщиком, предоставляются в размере 3 000 руб. и 500 руб. (*пп.1, 2 п. 1 ст. 218 НК РФ*).

Максимальный вычет в 3 000 руб. предоставляется (*пп.1 п.1 ст.218 НК РФ*):

➤ лицам, принимавшим в 1986–1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

➤ инвалидам Великой Отечественной войны;

➤ инвалидам из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации;

➤ иным лицам, перечисленным в *пп.1 п.1 ст.218 НК РФ*.

На вычет в размере 500 руб. имеют право (*пп.2 п.1 ст.218 НК РФ*):

➤ Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации;

➤ инвалиды с детства, инвалиды I и II групп;

➤ родители и супруги военнослужащих, погибших при защите СССР, Российской Федерации;

➤ иным лицам, перечисленным в *пп.2 п.1 ст.218 НК РФ*.

Если физическое лицо имеет право на два стандартных вычета, предусмотренных соответственно **пп.1,2 п.1 ст.218 НК РФ**, ему предоставляется максимальный из них, то есть суммирование вычетов и их одновременное использование не допускается (**абз.1 п.2 ст.218 НК РФ**).

Стандартные **налоговые вычеты на ребенка** предоставляются налогоплательщикам, на обеспечении которых находятся дети. К таким налогоплательщикам, которые могут получить вычет на ребенка, относятся:

- родители, в том числе приемные;
- супруги родителей, в том числе приемных;
- усыновители;
- опекуны или попечители.

Размеры стандартных налоговых вычетов на детей установлены **пп.4 п.1 ст.218 НК РФ** (табл. 9), действующие по состоянию на 1 января 2016 г.

Таблица 9

*Размеры стандартных налоговых вычетов на детей*

| На кого предоставляется вычет  | Величина вычета, руб. |
|--|-----------------------|
| На первого ребенка   | 1 400                 |
| На второго ребенка   | 1 400                 |
| На третьего и каждого последующего ребенка   | 3 000                 |
| На каждого ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет   | 3 000                 |
| На каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы | 3 000                 |
| На каждого ребенка единственного родителя  | удвоенный вычет       |

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

### **1. Ограничение по доходу налогоплательщика**

Вычет на ребенка предоставляется в налоговом периоде до тех пор, пока доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года), не превысит 350 000 руб. Начиная с месяца, в котором доход превысил установленное ограничение, налоговый вычет не применяется (**пп.4 п.1 ст. 218 НК РФ**).

## **2. Ограничение по возрасту ребенка**

По общему правилу вычет на ребенка предоставляется до достижения им 18 лет (*абз.12 пп.4 п.1 ст. 218 НК РФ*).

Однако если ребенок является учащимся очной формы обучения, аспирантом, ординатором, интерном, студентом, курсантом, то вычет на него производится до достижения им 24 лет.

Стандартные налоговые вычеты предоставляет налоговый агент, который выплачивает налогоплательщику доход, облагаемый по ставке 13 % (*п.3 ст.218 НК РФ*).

### **Пример 33**

*Иванов И. И. является сотрудником организации «XXX», в которой ему ежемесячно начисляется заработная плата в размере 55 000 руб.*

*Иванов И. И. имеет троих детей в возрасте 17, 15 и 12 лет соответственно. При этом старшему ребенку 25 марта исполняется 18 лет. Согласно законодательству Иванов И. И. имеет право на получение вычетов, связанных с наличием у него детей, а именно:*

- за первых двух детей ему предоставляется ежемесячный вычет в размере 1 400 руб. за каждого ребенка;*
- за третьего и последующего детей – по 3 000 руб. за каждого ребенка.*

*Кроме этого Иванов И. И. как участник ликвидации аварии на Чернобыльской АЭС имеет право на получение ежемесячного вычета в размере 3 000 руб.*

*Требуется рассчитать подоходный налог, который Иванов И. И. должен ежемесячно уплачивать, и соответственно сумму заработной платы, которую Иванов И. И. получает на руки.*

*В январе и феврале Иванов И. И. уплатит ежемесячно подоходный налог в следующем размере:*

$$(55\ 000\ \text{руб.} - 3\ 000\ \text{руб.} - (1\ 400\ \text{руб.} \cdot 2 + 3\ 000\ \text{руб.})) \cdot 13\ \% = \\ = 46\ 200\ \text{руб.} \cdot 13\ \% = 6\ 006\ \text{руб.}$$

*Соответственно в январе и феврале Иванов И. И. «на руки» получит:*

$$55\ 000\ \text{руб.} - 6\ 006\ \text{руб.} = 48\ 994\ \text{руб.}$$

*В марте старшему ребенку исполнится 18 лет, и поэтому Иванов И. И. с марта теряет право получать на него налоговый вычет. Следовательно, в марте, апреле и мае Иванов И. И. будет*

платить подоходный налог и получать заработную плату «на руки» ежемесячно в следующих размерах:

➤ подоходный налог:

$$(55\ 000\ \text{руб.} - 3\ 000\ \text{руб.} - (1\ 400\ \text{руб.} + 3\ 000\ \text{руб.})) \cdot 13\ \% = \\ = 47\ 600\ \text{руб.} \cdot 13\ \% = 6\ 188\ \text{руб.}$$

➤ заработная плата на руки:

$$55\ 000\ \text{руб.} - 6\ 188\ \text{руб.} = 48\ 812\ \text{руб.}$$

В июле заработная плата Иванова И. И. нарастающим итогом достигнет 385 000 руб. Поэтому Иванов И. И., начиная с июля, теряет право получать налоговый вычет на детей. В июле и следующих месяцах года Иванов И. И. будет платить подоходный налог и получать заработную плату «на руки» ежемесячно в следующих размерах:

➤ подоходный налог:

$$(55\ 000\ \text{руб.} - 3\ 000\ \text{руб.}) \cdot 13\ \% = 52\ 000\ \text{руб.} \cdot 13\ \% = 6\ 760\ \text{руб.};$$

➤ заработная плата «на руки»:

$$55\ 000\ \text{руб.} - 6\ 760\ \text{руб.} = 48\ 240\ \text{руб.}$$

#### **4.6.2. Социальные налоговые вычеты**

Социальные налоговые вычеты предоставляются в тех случаях, когда налогоплательщик несет расходы определенного вида. К этим расходам относятся расходы социального характера. Поэтому социальные вычеты этого вида предоставляются по следующим пяти основаниям:

1) по расходам на благотворительные цели и пожертвования (**пп.1 п.1 ст.219 НК РФ**);

2) по расходам на обучение (**пп.2 п.1 ст.219 НК РФ**);

3) по расходам на лечение (**пп.3 п.1 ст.219 НК РФ**);

4) по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование (**пп.4 п.1 ст.219 НК РФ**);

5) по расходам на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии (**пп.5 п.1 ст.219 НК РФ**);

Основанием для предоставления налоговым органом социального налогового вычета является налоговая декларация по НДФЛ (**п. 2 ст. 219 НК РФ**).

При применении социальных вычетов следует иметь в виду, что неиспользованная часть социального вычета в текущем году на следующий год не переносится.

Социальные налоговые вычеты (за исключением вычетов на благотворительные цели, расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение) предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не могут превышать 120 000 руб. в налоговом периоде. Если в одном налоговом периоде налогоплательщик понес расходы на обучение, медицинское лечение, по договорам добровольного негосударственного пенсионного страхования, то налогоплательщик самостоятельно выбирает виды расходов и суммы для их учета в пределах максимальной величины социального налогового вычета. Размеры социальных вычетов представлены в табл. 10.

Таблица 10

*Виды социальных вычетов*

| <b>Вид вычета</b>   | <b>Максимальный размер вычета</b> |
|---|-----------------------------------|
| 1. Расходы на благотворительные цели  | 25 % годового дохода              |
| 2. Расходы на собственное обучение по любой форме (дневной, вечерней, заочной)  | 120 тыс. руб.                     |
| 3. Расходы на очное обучение детей (детский сад, школа, вуз) в возрасте до 24 лет   | 50 тыс. руб. на каждого ребенка   |
| 4. Расходы на лечение, в т. ч. супруга (супруги), родителей и/или детей в возрасте до 18 лет, а также приобретение лекарств | 120 тыс. руб.                     |
| 5. Расходы на дорогостоящие виды лечения  | не ограничен                      |

**Пример 34**

*Петров П. П. в течение года понес расходы на свое обучение в размере 60 000 руб., а также на лечение и приобретение медикаментов на сумму 50 000 руб. В этом же году он потратил 40 000 руб. на уплату страховых взносов по добровольному пенсионному страхованию себя и супруги.*

*Таким образом, общая сумма расходов Петрова П. П. составила 150 000 руб. Однако он может заявить социальный вычет только в пределах 120 000 руб.*

**4.6.2.1. Расходы на благотворительные цели и пожертвования**

К расходам на благотворительные цели относятся суммы денежной помощи, перечисляемые налогоплательщиками организа-

циям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из бюджета.

Налоговая база может быть уменьшена на сумму фактически произведенных расходов, но не более чем на 25 % от суммы дохода, полученного в налоговом периоде. Данный вычет предоставляется налоговыми органами при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

Важно учитывать, что ограничение вычета в размере 25 % полученного дохода распространяется в целом на все затраты, связанные с благотворительностью и пожертвованиями. Иными словами, предел в 25 % применяется не по каждому виду расходов, предусмотренных *пп.1 п.1 ст.219 НК РФ*, а по всем в совокупности.

### **Пример 35**

*Иванов И. И. осуществил пожертвование в размере 95 000 руб. в пользу благотворительной организации и 60 000 руб. в пользу религиозной организации (на ведение уставной деятельности). Доход Иванова И. И., облагаемый по ставке 13 %, за год составил 550 000 руб.*

*Размер пожертвований в совокупности равен 155 000 руб. (95 000 руб. + 60 000 руб.), то есть совокупный размер пожертвований Иванова И. И. превышает 25 % его годового дохода.*

*Следовательно, размер социального налогового вычета, связанный с благотворительностью, на который Иванов И. И. может рассчитывать, составляет 137 500 руб.*

#### **4.6.2.2. Расходы на обучение**

Социальный вычет на обучение предоставляется:

- налогоплательщику, оплачивающему свое обучение в образовательных учреждениях;
- налогоплательщикам-родителям за обучение детей в возрасте до 24 лет на очной форме в образовательных учреждениях (в размере фактически произведенных расходов, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей).

Вычет на образование предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении при наличии у этого образовательного учреждения лицензии на образовательную деятельность,

а также при условии представления налогоплательщиком подтверждающих документов.

Налоговый вычет за обучение предоставляется не только непосредственно за период обучения в образовательном учреждении, но и за период академического отпуска, оформленного в установленном порядке (*абз.4 пп.2 п.1 ст.219 НК РФ*).

Однако применить этот вычет можно в тех периодах, в которых фактически производилась оплата. Таким образом, если налогоплательщик единовременно оплачивает многолетнее обучение, то он теряет право на использование вычета в последующие годы.

### **Пример 36**

*Петров П. П. обучается в высшем учебном заведении. Срок обучения – 4,5 года. Стоимость обучения 70 000 руб. в год или за весь период – 315 000 руб. Петров П. П. оплатил всю стоимость обучения в первом году. Установленное ограничение по этому виду социальных налоговых вычетов 120 000 руб. Следовательно, Петров П. П. не сможет учесть в своих расходах сумму 195 000 руб., которая превышает установленный предел.*

*Если бы Петров П. П. оплачивал обучение ежегодно, то он имел бы возможность получить налоговый вычет, связанный с обучением, на всю его стоимость.*

По налоговому вычету, связанному с оплатой обучения, установлены и другие ограничения. Так, расходы на обучение детей, братьев, сестер могут быть учтены в размере, не превышающем 50 000 руб. в год на каждого обучающегося.

### **Пример 37**

*Супруги Сидоровы имеют двоих обучающихся детей. За одного из детей один из родителей заплатил 40 000 руб., соответственно второй родитель заплатил за второго ребенка 30 000 руб.*

*Общая сумма расходов может быть учтена в налоговом вычете в полном объеме, поскольку не превышает установленного ограничения в размере 50 000 руб. на каждого ребенка (40 000 руб. < 50 000 руб. и 30 000 руб. < 50 000 руб.). Заявить социальный налоговый вычет, связанный с расходами на обучение детей, вправе оба супруга.*

Ограничение в 50 000 руб. является общей для обоих родителей (опекунов, попечителей), а также всех братьев (сестер).

### **Пример 38**

*Супруги Ивановы оплатили за обучение своего ребенка в вузе по 35 000 руб. каждый, то есть всего 70 000 руб. Сумма оплаты превышает установленное ограничение по оплате за обучение одного учащегося в 50 000 руб. Следовательно, супруги Ивановы могут претендовать на получение налогового вычета, связанного с оплатой обучения, только в пределах 50 000 руб.*

Налоговый вычет за оплату обучения не предоставляется, если оплата обучения производится за счет средств материнского (семейного) капитала (**абз.5 пп.2 п.1 ст.219 НК РФ**).

Следующее ограничение связано с формой обучения. Она может быть очной, очно-заочной, заочной или дистанционной. Если налогоплательщик оплачивает собственное обучение, то форма получения образования значения не имеет. При оплате обучения ребенка одним из обязательных условий для получения налогового вычета является очная форма обучения.

### **Пример 39**

*Сидоров С. С. оплачивает обучение за себя и своего ребенка. Оба получают образование заочно. По понесенным расходам на обучение Сидоров С. С. имеет право претендовать на получение налогового вычета только по оплате за собственное обучение.*

#### **4.6.2.3. Расходы на лечение**

Вычеты, связанные с оплатой лечения, предоставляются в размере уплаченной суммы за услуги лечения и стоимости медикаментов, назначенных врачом. Перечень медицинских услуг и лекарственных средств утверждается Правительством РФ.

Общая величина вычета, связанного с оплатой лечения, принимается в размере фактических расходов, но не более 120 000 руб.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских организациях сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения

утверждается постановлением Правительства Российской Федерации.

Вычет сумм оплаты стоимости лечения предоставляется налогоплательщику, если лечение производится в медицинских организациях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности.

Данный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата стоимости лечения и приобретенных медикаментов и/или уплата страховых взносов не были произведены за счет средств работодателей.

#### **4.6.2.4. Расходы на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование**

Вычеты, связанные с взносами в негосударственные пенсионные фонды, принимаются в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб.

#### **4.6.2.5. Расходы на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии**

Вычеты, связанные с расходами на оплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии, принимаются в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб.

### **4.6.3. Имущественные налоговые вычеты**

Имущественные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в следующих случаях (*п.1 ст.220 НК РФ*):

- 1) при продаже им своего имущества;
- 2) в случае выкупа у налогоплательщика его имущества для государственных или муниципальных нужд;
- 3) при строительстве или приобретении налогоплательщиком жилья, а также земельных участков.

При этом выкупная стоимость может быть получена как в денежной, так и в натуральной форме.

С принятием закона «О внесении изменений в ст. 220 второй части НК РФ» № 212-ФЗ ред. 02.11.2013 в состав имущественных вычетов включены и проценты по кредитам, взятым для приобретения жилой недвижимости или ее строительства.

Величины имущественных вычетов представлены в табл. 11.

Таблица 11

*Размеры имущественных вычетов*

| <b>Вид имущественного вычета</b>  | <b>Величина имущественного вычета</b> |
|---|---------------------------------------|
| 1. Продажа недвижимости, находившейся в собственности менее установленного срока                                  | 1 млн. руб.                           |
| 2. Продажа иного имущества, находившегося в собственности менее установленного срока                              | 250 тыс. руб.                         |
| 3. Продажа имущества, находившегося в собственности более установленного срока                                    | в сумме дохода                        |
| 4. Расходы на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры или доли (долей) в них | 2 млн. руб.                           |
| 5. Расходы на погашение процентов по ипотеке (жилищным займам или кредитам)                                       | 13 % от суммы процентов               |

#### **4.6.3.1. Имущественные вычеты при продаже имущества**

Под фактом продажи имущества понимается его отчуждение в пользу нового собственника, в том числе по договору мены, а также по иным договорам, по существу которых складываются отношения купли-продажи.

Право на налоговый вычет, связанный с продажей имущества, имеет срочный характер, то есть действует в течение определенного периода времени. Действующим налоговым законодательством установлены следующие временные рамки владения имуществом для получения вычета при его продаже.

Для объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность *после 01.01.2016* доходы, получаемые налогоплательщиком от продажи объекта недвижимого имущества, освобождаются от налогообложения (и декларирования) при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более. Минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества установлен продолжительностью 3 года для объектов недвижимого имущества, в отношении которых соблюдается хотя бы одно из следующих условий:

1) право собственности на объект получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и/или близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации;

2) право собственности на объект получено налогоплательщиком в результате приватизации;

3) право собственности на объект получено налогоплательщиком - плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

В иных случаях минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, приобретенного после 01.01.2016, составляет **5 лет**.

Для объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность до 01.01.2016, а также для иного имущества (гараж, автомобиль и т. д.) – минимальный срок владения остается прежним – 3 года.

В случае, если доход от продажи объекта недвижимого имущества существенно ниже его реальной стоимости (ниже чем 70% от кадастровой стоимости этого объекта на 1 января года продажи), то в целях налогообложения полученный доход принимается равным кадастровой стоимости объект недвижимости, умноженной на коэффициент 0,7.

Вместо применения имущественного вычета налогоплательщик имеет право уменьшить величину дохода, полученного от продажи имущества, на фактически произведённые и документально подтверждённые расходы, непосредственно связанные с приобретением этого имущества. В определенных ситуациях это может быть выгоднее, чем применять имущественный вычет.

Если физическое лицо продало имущество, которым владело менее установленного срока, оно обязано самостоятельно определить налоговую базу, исчислить НДФЛ, его уплатить, а также представить в территориальный налоговый орган соответствующую налоговую декларацию.

В целях определения налоговой базы по доходам, полученным от продажи имущества, налогоплательщик имеет право:

1) применить имущественный налоговый вычет в сумме фактически полученного дохода, но не более 1 млн. руб. при продаже

недвижимости и не более 250 тыс. руб. при продаже прочего имущества;

2) уменьшить доходы на сумму документально подтвержденных расходов, понесенных при приобретении этого имущества.

Право на вычет возникает в том налоговом периоде, в котором получены доходы от реализации имущества. Полученные доходы от продажи имущества облагаются по ставке 13 %.

#### **Пример 40**

*Иванов И. И. продал квартиру за 4 950 000 руб., которую он приобрел 2 года назад по цене 3 560 000 руб. Документы, подтверждающие факт оплаты Ивановым И. И. квартиры, имеются.*

*Поскольку Иванов И. И. владел квартирой менее трех лет, он обязан заплатить с полученного дохода налог. Вместе с тем он имеет право воспользоваться имущественным вычетом в размере 1 000 000 руб.*

*В результате налоговая база для целей налогообложения полученного дохода от продажи квартиры будет равна:*

$$4\,950\,000 \text{ руб.} - 1\,000\,000 \text{ руб.} = 3\,950\,000 \text{ руб.}$$

*Кроме этого Иванов И. И. имеет право уменьшить налоговую базу на затраты, связанные с приобретением квартиры, то есть:*

$$3\,950\,000 \text{ руб.} - 3\,560\,000 \text{ руб.} = 390\,000 \text{ руб.}$$

*Таким образом, налог, который должен будет заплатить Иванов И. И., составит:*

$$390\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 50\,700 \text{ руб.}$$

Однако независимо от срока нахождения имущества в собственности налог с полученных доходов уплачивается:

1) при продаже ценных бумаг, имущества, используемого в предпринимательской деятельности (**п.17.1 ст.217 НК РФ**);

2) при продаже имущества нерезидентов РФ.

#### **Пример 41**

*Семенова В. И. в декабре 2015 г. продала квартиру, находившуюся в ее собственности более трех лет.*

*В течение 2015 г. она пребывала на территории РФ в общей сложности 120 дней, а остальное время находилась в Испании. Та-*

ким образом, по итогам 2015 г. Семенова В. И. не признается налоговым резидентом РФ.

Следовательно, не позднее 30 апреля 2016 г. Семенова В. И. должна подать декларацию о доходах по форме 3-НДФЛ, а до 15 июля 2016 г. включительно уплатить налог с дохода, полученного от продажи жилья, рассчитав его по ставке 30 % (ст.216, п.3 ст.224, пп.2 п.1, п.4 ст.228, ст. 229 НК РФ).

#### **4.6.3.2. Имущественные вычеты при строительстве или приобретении жилья, земельных участков, на которых расположены приобретаемые объекты жилья, и земельных участков под индивидуальное жилищное строительство**

Это наиболее часто встречающийся вариант имущественного налогового вычета, поскольку имеет цель стимулировать физические лица к улучшению своих жилищных условий.

Воспользоваться имущественным вычетом имеет право гражданин РФ, получающий доходы, которые облагаются по ставке 13 %. Прочие виды доходов, облагаемые соответственно иными налоговыми ставками, не дают право налогоплательщику на получение имущественного вычета. Кроме этого предоставляемый вычет не может превышать сумму уплаченного подоходного налога. Смысл налогового имущественного вычета заключается в том, что государство компенсирует налогоплательщику расходы, понесенные им на улучшение своих жилищных условий путем возврата соответствующей части уплаченного подоходного налога.

Имущественный налоговый вычет или возмещение части расходов, связанных с приобретением недвижимости, можно заявить по расходам:

1) строительство или приобретение жилья (дом, квартира, комната (доля в них));

2) покупку земельного участка под строительство или уже с расположенным на нём объектом жилой недвижимости;

3) выплату процентов по кредитам, выданным на строительство или приобретение недвижимости, а также выплату процентов по кредитам, полученным для перекредитования ранее взятых кредитов на строительство или приобретение недвижимости;

4) работы, связанные с отделкой или ремонтом жилья (в случае если оно было приобретено по договору без отделки), а также на

разработку проектной (сметной) документации и приобретение отделочных материалов;

5) проведение на жилой объект электричества, воды, газоснабжения и канализации.

Однако следует иметь в виду, что имущественный налоговый вычет не предоставляется в случае если:

1. жилая недвижимость была куплена у взаимозависимых по отношению к налогоплательщику лиц (супруг, близкие родственники, работодатель и т. д.);

2. строительство (приобретение) жилой недвижимости было оплачено другими лицами или с использованием бюджетных средств (материнского капитала, субсидии и т. д.).

3. право на вычет было реализовано ранее.

Максимальные суммы налоговых вычетов установлены в следующих размерах:

➤ по расходам, связанным с приобретением или оплатой строительства жилой недвижимости – по состоянию на 2018 г. 2 млн. руб.;

➤ по расходам, связанным с оплатой процентов по ипотеке – по состоянию на 2018 г. 3 млн. руб. (по ипотечным кредитам, полученным до 01.01.2014 без ограничения суммы).

Поскольку документальное оформление имущественного вычета, как правило, происходит уже после оплаты расходов по приобретению недвижимости и уплаты подоходного налога, реализация права на получение имущественного вычета трансформируется в возврат налогоплательщику соответствующей суммы уплаченного подоходного налога, то есть 13 % от суммы предоставленного имущественного вычета.

Имущественным вычетом в 2 млн. руб. налогоплательщик может воспользоваться один раз, но по нескольким объектам недвижимости, то есть до полного использования 2 млн. руб.

Общий порядок применения налогового имущественного вычета представлен в примере 42.

### ***Пример 42***

*В декабре 2014 г. Петров П. П. приобрел в собственность квартиру за 3,5 млн. руб. В течение 2017 г. Петров П. П. получил доход в размере 2,7 млн. руб., облагаемый по ставке 13 %. Соот-*

ветственно им уплачен подоходный налог в размере 351 тыс. руб. Петров П. П. имеет право воспользоваться имущественным вычетом.

Понесенные им расходы позволяют ему претендовать на вычет в размере 2 млн. руб. Право на вычет возникло у Петрова П. П. в 2017 г., то есть когда подоходный налог им уже был уплачен.

Часть подоходного налога, подлежащая возврату Петрову П.П., равна:

$$2\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 260\,000 \text{ руб.}$$

Подоходный налог, уплаченный Петровым П. П. за 2017 г., превышает сумму налога, подлежащую возврату. Поэтому Петрову П. П. будет возвращена вся сумма подоходного налога, соответствующая имущественному вычету.

Претендовать на получение имущественного вычета позволяют только три следующих вида расходов (**пп.2 п.1 ст.220 НК РФ**):

1) расходы на новое строительство или приобретение на территории РФ жилья, а также земельных участков;

2) расходы на погашение процентов по целевым займам (кредитам). Эти займы (кредиты) должны быть получены от российских организаций;

3) расходы на погашение процентов по кредитам, полученным для рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов) на строительство или приобретение жилья, а также земельных участков.

Займы (кредиты), взятые на погашение процентов по целевым займам для строительства или приобретения жилья, а также по займам, полученным для их рефинансирования, должны быть получены от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованы на новое строительство или приобретение жилья или земельных участков.

Вычет по каждой из этих составляющих может быть предоставлен только в отношении расходов по одному и тому же объекту.

Перечень объектов, по приобретению (строительству) которых может быть заявлен имущественный налоговый вычет, закрытый, то есть четко определен и не может трактоваться расширенно или по смыслу.

В состав списка включены (**абз.2 пп.2 п.1 ст.220 НК РФ**):

- жилой дом, квартира;
- комната или доля (доли) в них;
- земельные участки, предоставленные для индивидуального жилищного строительства;
- земельные участки, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доля (доли) в них.

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 2 000 000 руб. (без учета погашения процентов по целевым займам (кредитам) и банковским кредитам, полученным на перекредитование указанных целевых займов (кредитов) (*абз.17÷19 пп.2 п.1 ст.220 НК РФ*).

Применять имущественный налоговый вычет можно с того налогового периода, в котором возникло право на вычет (*пп.2 п.1 ст.220 НК РФ*).

Право на вычет возникает в том налоговом периоде, когда соблюдены следующие условия для получения вычета:

- имеются документы, подтверждающие произведенные расходы на приобретение жилья;
- имеются документы, подтверждающие право собственности на жилье (при приобретении прав на квартиру (комнату) в строящемся доме: акт о передаче такого жилья либо решение суда о признании права собственности на жилье).

Однако не все расходы, связанные со строительством или приобретением жилья, включаются в состав имущественного вычета.

Расходы, которые учитываются в сумме вычета (*пп.2 п.1 ст.220 НК РФ*), приведены в табл. 12.

Таблица 12

*Расходы, учитываемые в составе налогового имущественного вычета*

| <b>При новом строительстве либо приобретении жилого дома или доли (долей) в нем</b> | <b>При приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них</b>  |
|---|---|
| Расходы на разработку проектно-сметной документации                                 | Расходы на приобретение квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме |
| Расходы на приобретение строительных и отделочных материалов                        | Расходы на приобретение отделочных материалов   |
| Расходы на приобретение жилого дома, в том числе не оконченного строительством      |   |

| При новом строительстве либо приобретении жилого дома или доли (долей) в нем  | При приобретении квартиры, комнаты или доли (долей) в них   |
|---|---|
| Расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, не оконченного строительством) и отделке   | Расходы на работы, связанные с отделкой квартиры, комнаты, доли (долей) в них, а также расходы на разработку проектно-сметной документации на проведение отделочных работ |
| Расходы на подключение к сетям электро-, водо- и газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо- и газоснабжения и канализации |   |

Расходы на строительство, приобретение жилья или земельных участков могут быть оплачены как в денежной, так и натуральной форме, то есть оплачены имуществом, иными вещными правами (ценными бумагами) и т. д.

Ограничения и особые условия использования имущественного вычета (*абз.26 пп.2 п.1 ст.220 НК РФ*):

➤ вычет не предоставляется, если оплата строительства (приобретения) жилья произведена за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского капитала, а также за счет выплат, предоставленных из средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

➤ вычет не предоставляется, если сделка купли-продажи заключена с физическим лицом, являющимся по отношению к налогоплательщику взаимозависимым в соответствии со *ст.105.1 НК РФ* (супруг(а), родственники, работодатель и т. д.);

➤ вычет не предоставляется, если ранее он был использован полностью;

➤ в каждом году налогоплательщик может вернуть себе денежные средства, израсходованные на приобретение жилья, не более суммы подоходного налога, уплаченного в соответствующем году;

➤ уплаченный подоходный налог через механизм имущественного налогового вычета можно возвращать в течение нескольких лет до полного получения налогоплательщиком всей суммы имущественного вычета;

➤ имущественный вычет в части оплаченных процентов по ипотечному договору предоставляется только по одному объекту недвижимости, в том числе и по объектам жилой недвижимости, приобретенной после 1 января 2014 г.;

➤ имущественный вычет по процентам, выплаченным в рамках ипотечного кредита, полученного после 1 января 2014 г., предоставляется в размере фактических расходов, но не более 3 млн. руб.;

➤ при покупке или строительстве недвижимости в общую долевую собственность вычет распределяется между совладельцами в соответствии с их долями;

➤ при приобретении жилья в совместную собственность, в том числе и со своими несовершеннолетними детьми, допускается применение вычета без распределения по долям;

➤ недвижимое имущество, приобретенное супругами во время брака, является их совместной собственностью и, следовательно, они оба имеют право на получение вычета, в том числе распределить его между собой по договоренности.

Имущественный вычет при строительстве и приобретении жилья, а также земельных участков может быть использован налогоплательщиком только один раз. Повторное его предоставление не допускается.

Имущественный вычет может быть получен (*п.2, 3 ст.220 НК РФ*):

➤ у налогового органа по окончании года при подаче налоговой декларации;

➤ у работодателя до окончания года по заявлению.

С 1 января 2014 г. в действие вступила новая редакция *ст.220 НК РФ*, посвященная имущественным вычетам. Наиболее важные изменения в этой статье коснулись имущественных вычетов при покупке квартир, домов и земельных участков для индивидуального жилищного строительства.

В частности, до 01.01.2014 имущественный вычет предоставлялся 1 раз. Если вычет не был использован полностью, то налогоплательщик терял право на оставшуюся часть этого вычета. С 2014 г. налогоплательщик получил право использовать оставшуюся часть имущественного вычета по другим объектам недвижимости.

### **Пример 43**

Гражданин купил жилье по цене 1 500 000 руб. Согласно нормам НК РФ ему предоставляется вычет со стоимости приобретенного жилья, то есть 1 500 000 руб. Ему будет возвращено из бюджета ранее уплаченный подоходный налог в размере:

$$1\,500\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 195\,000 \text{ руб.}$$

Максимальная сумма имущественного вычета 2 000 000 руб. Следовательно, не использованной остается сумма вычета в размере 500 000 руб.

По нормам налогового законодательства, регулирующего порядок предоставления имущественного вычета, до 01.01.2014 гражданин терял право на использование в будущем этих 500 000 руб. в качестве вычета. С 01.01.2014 гражданин получал право оставшиеся 500 000 тыс. руб. использовать в качестве имущественного вычета при приобретении в будущем какой-либо недвижимости.

### **4.6.3.3. Особенности применения имущественного вычета при приобретении недвижимости с привлечением ипотечного кредита**

При покупке жилой недвижимости с использованием ипотечного кредита покупатель имеет право на дополнительный вычет – по расходам на оплату процентов по ипотечному кредиту. Эта норма регулируется **пп.4 п.1 ст.220 НК РФ**. С 01.01.2014 размер этого вычета ограничен 3 000 000 руб., то есть имущественный вычет по ипотечному кредиту возмещает налогоплательщику уплаченные проценты по ипотечному кредиту в пределах установленной суммы. На накопленные проценты по ипотечному кредиту, превышающему 3 000 000 руб., имущественный вычет не предоставляется.

### **Пример 44**

Гражданин приобрел квартиру за счет средств ипотечного кредита. Ранее гражданин правом на использование имущественного вычета не пользовался.

**Ситуация 1.** Квартира куплена за 1 750 000 руб. Проценты по ипотечному кредиту составили 1 280 000 руб. Покупателю квартиры будут предоставлены два вычета:

1) по самой квартире в пределах максимального размера – 1 750 000 руб.;

2) по процентам в размере их фактической суммы – 1 280 000 руб., так как выплаченные проценты не превышают установленного предела.

Общая сумма вычета составит:

$$1\,750\,000 \text{ руб.} + 1\,280\,000 \text{ руб.} = 3\,030\,000 \text{ руб.}$$

Соответственно гражданину из бюджета будет возвращена следующая сумма:

$$3\,030\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 393\,900 \text{ руб.}$$

**Ситуация 2.** Цена квартиры 4 350 000 руб. Проценты по ипотечному кредиту составили 2 330 000 руб. Покупателю квартиры будут предоставлены два вычета:

1) по самой квартире в пределах максимального размера – 2 000 000 руб.;

2) по процентам в размере их фактической суммы – 2 330 000 руб., так как выплаченные проценты не превышают установленного предела.

Общая сумма вычета составит:

$$2\,000\,000 \text{ руб.} + 2\,330\,000 \text{ руб.} = 4\,330\,000 \text{ руб.}$$

Соответственно гражданину из бюджета будет возвращена следующая сумма:

$$4\,330\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 562\,900 \text{ руб.}$$

**Ситуация 3.** Квартира куплена за 6 300 000 руб. Проценты по ипотечному кредиту составили 3 500 000 руб. Покупателю квартиры будут предоставлены также два вычета:

1) по самой квартире в пределах максимального размера – 2 000 000 руб.;

2) по процентам в размере их фактической суммы, но не более установленного предела, то есть 3 000 000 руб., так как выплаченные проценты не превышают установленного предела.

Общая сумма вычета составит:

$$2\,000\,000 \text{ руб.} + 3\,000\,000 \text{ руб.} = 5\,000\,000 \text{ руб.}$$

Соответственно гражданину из бюджета будет возвращена следующая сумма:

$$5\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 650\,000 \text{ руб.}$$

#### **4.6.3.4. Особенности предоставления имущественного вычета по расходам на достройку и отделку жилья**

Расходы налогоплательщика, связанные с оплатой на достройку и отделку жилой недвижимости, могут стать основанием для получения имущественного вычета при условии, что приобретаемая жилая недвижимость не завершена капитальным строительством. В этом случае должны быть соблюдены следующие условия:

- на объект, не завершённый строительством, должно быть выдано соответствующее свидетельство о его государственной регистрации, в котором в обязательном порядке отражается факт, что объект является не завершённым строительством;
- недостроенная жилая недвижимость должна быть приобретена во вновь строящемся доме;
- недостроенная жилая недвижимость не должна быть приобретена на вторичном рынке;
- необходимость приобретаемой жилой недвижимости, требующей достройки и отделки, должна быть отражена в договоре ее купли-продажи (*пп.5 п. 3 ст.220 НК РФ*);
- расходы на достройку и отделку должны быть подтверждены документально.

Однако и в этом случае имущественный вычет не может превышать 2 000 000 руб.

#### ***Пример 45***

*Налогоплательщик приобрел квартиру и претендует на получение имущественного вычета.*

***Ситуация 1.*** *Квартира куплена по цене 3 800 000 руб. и нуждается в отделке. Расходы на отделку составили 650 000 руб. В данном случае вычет будет предоставлен в максимальной сумме – 2 000 000 руб. Расходы на отделку подтвердить не нужно, так как они в сумму вычета включены не будут.*

***Ситуация 2.*** *Квартира куплена по цене 1 780 000 руб. и нуждается в отделке. Расходы на отделку составили 360 000 руб. В данном случае вычет будет предоставлен в сумме – 2 000 000 руб., то есть соответствующим сумме расходов по покупке квартиры и части расходов по ее отделке в сумме 220 000 руб.*

*Расходы на отделку квартиры должны быть подтверждены в той части, которая вошла в состав имущественного вычета.*

**Ситуация 3.** *Квартира куплена по цене 1 430 000 руб. и нуждается в отделке. Расходы на отделку составили 380 000 руб. В данном случае вычет будет предоставлен в сумме – 1 810 000 руб., то есть соответствующим сумме расходов по покупке квартиры и ее отделке.*

*Расходы на отделку квартиры должны быть подтверждены документально.*

#### **4.6.3.5. Особенности предоставления имущественного вычета при совместной покупке жилой недвижимости**

При совместной покупке жилой недвижимости возможны два варианта:

1) *жилая недвижимость приобретается в совместную собственность, то есть она поступает в общую собственность всех покупателей и доли в ней между собственниками не распределены;*

2) *жилая недвижимость приобретается в долевую собственность с указанием в документах долей каждого из собственников.*

*В примерах 46, 47 и 48 рассмотрены особенности применения имущественного вычета при приобретении жилой недвижимости в совместную собственность.*

#### **Пример 46**

*В 2014 г. супругами куплена квартира стоимостью 6 500 000 руб. в совместную собственность. С учетом изменений, внесенных в НК РФ с 1 января 2014 г., каждый из супругов вправе заявить вычет в его максимальном размере, то есть по 2 000 000 руб. каждый.*

*В результате общая сумма имущественного вычета на всю семью составит 4 000 000 руб.*

*В этом случае подавать заявление в территориальный налоговый орган о распределении вычета между совладельцами не требуется, так как общая сумма вычета меньше стоимости купленной квартиры.*

*В то же время такое заявление потребуется в том случае, если стоимость квартиры будет меньше суммы вычета, на кото-*

рую вправе рассчитывать каждый из совладельцев. Соответственно в этом заявлении совладельцы квартиры должны указать, на какие суммы вычетов претендует каждый из них.

### **Пример 47**

В 2014 г. супругами куплена квартира стоимостью 3 800 000 руб. в совместную собственность. Общая сумма вычета, который может быть предоставлен по этой квартире двум собственникам, составляет 3 800 000 руб.

**Ситуация 1.** Каждый из собственников квартиры вправе претендовать на вычет в сумме 1 900 000 руб. По заявлению собственников вычет будет распределен между ними в равных долях, то есть по 1 900 000 руб. каждому.

Неиспользованная сумма вычета составит по 100 000 руб. у каждого из супругов. Этой суммой вычета они смогут воспользоваться при следующей покупке недвижимости.

**Ситуация 2.** По заявлению супругов вычет распределен следующим образом:

- жена – 1 000 000 руб.;
- муж – 2 000 000 руб.

Каждый из супругов вправе претендовать на вычет в указанных суммах. Соответственно неиспользованные суммы вычета составят:

- жена:  $1\,000\,000\text{ руб.} = 2\,000\,000\text{ руб.} - 1\,000\,000\text{ руб.};$
- муж:  $0\text{ руб.} = 2\,000\,000\text{ руб.} - 2\,000\,000\text{ руб.}$

Супруга вправе использовать оставшуюся сумму вычета при покупке следующего объекта недвижимости.

**Ситуация 3.** По заявлению супругов вычет распределен следующим образом:

➤ жена – 0 руб., то есть жена решила не использовать свое право на имущественный вычет при данной покупке недвижимости;

- муж – 2 000 000 руб.

Соответственно неиспользованные суммы имущественного вычета составят:

- жена:  $2\,000\,000\text{ руб.} = 2\,000\,000\text{ руб.} - 0\text{ руб.};$
- муж:  $0\text{ руб.} = 2\,000\,000\text{ руб.} - 2\,000\,000\text{ руб.}$

*Супруга вправе использовать оставшуюся сумму вычета при покупке следующего объекта недвижимости.*

При покупке квартиры в долевую собственность имущественный вычет распределяется между совладельцами пропорционально их долям. Если жилая недвижимость приобретается в собственность не только супругов, но и их несовершеннолетних детей, которым не исполнилось 18-ти лет, то вычет за детей вправе получить их родители, то есть они могут увеличить свои расходы на сумму затрат по покупке долей детей. Такая возможность предусмотрена **п.6 ст.220 НК РФ**. Однако ограничение общего размера вычета в размере 2 000 000 руб. в любом случае сохраняется. Говоря иными словами, независимо от покупной стоимости доли ребенка родитель вправе получить вычет лишь в пределах 2 000 000 руб.

#### **Пример 48**

*Супругами приобретена квартира стоимостью 1 800 000 руб. в долевую собственность.*

**Ситуация 1.** *Квартира приобретена супругами в равнодолевую собственность по 1/2 каждому. В данном случае каждый из супругов вправе заявить вычет в размере стоимости его доли в сумме 900 000 руб. Неиспользованная сумма вычета у каждого покупателя составит 1 100 000 руб. Супруги вправе ее использовать при покупке следующей жилой недвижимости.*

**Ситуация 2.** *Квартира приобретена супругами в долевую собственность. Доли между супругами распределены следующим образом: супругу принадлежит 3/4, а супруге – 1/4 квартиры.*

*Каждый из собственников квартиры вправе претендовать на вычет пропорционально стоимости его доли:*

- *супруг: 1 800 000 руб. · 3/4 = 1 350 000 руб.;*
- *супруга: 1 800 000 руб. · 1/4 = 450 000 руб.*

**Ситуация 3.** *Квартира приобретена супругами и их несовершеннолетним ребенком в равнодолевую собственность, то есть 1/3 каждому. Каждый из собственников квартиры имеет право претендовать на вычет в размере 600 000 руб.*

*При этом один из супругов, например муж, может увеличить свои расходы на покупку за счет доли ребенка. В этой ситуации он получит вычет в размере 1 200 000 руб.*

*Неиспользованные суммы вычетов составят:*

➤ *у супруги: 2 000 000 руб. – 600 000 руб. = 1 400 000 руб.;*

➤ *у супруга: 2 000 000 руб. – 1 200 000 руб. = 800 000 руб.*

*Каждый из покупателей вправе претендовать на вычет в указанных суммах. Неиспользованные суммы вычета составят:*

➤ *супруга: 2 000 000 руб. = 2 000 000 руб. – 0 руб.;*

➤ *супруг: 0 руб. = 2 000 000 руб. – 2 000 000 руб.*

#### **4.6.3.6. Прочие особенности предоставления имущественного вычета при совместной покупке жилой недвижимости**

Право на получение имущественного вычета остается за налогоплательщиком независимо от того, когда у него это право возникло и когда он решил этим правом воспользоваться. В таких случаях имущественный вычет будет предоставлен на условиях, действовавших в момент возникновения такого права. Порядок предоставления вычета в такой ситуации изложен в примере 49.

##### ***Пример 49***

*В 2007 г. Сидоров С. С. приобрел квартиру за 2 млн. руб., но получить имущественный вычет по этой квартире Сидоров С. С. решил только в 2015 г. В мае 2015 г. Сидоров С. С. с соответствующим заявлением обратился в налоговую инспекцию.*

*В момент приобретения квартиры максимальная сумма вычета была установлена в размере 1 000 000 руб. Несмотря на то, что в 2015 г. имущественный вычет установлен в размере 2 000 000 руб., Сидорову С. С. будет предоставлен вычет в размере 1 000 000 руб., то есть:*

$$1\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 130\,000 \text{ руб.}$$

*Согласно порядку предоставления имущественного вычета его можно оформить с учетом уплаченного налога за три года, предшествующих году подачи заявления о предоставлении вычета, включая год подачи заявления. В нашем примере – не ранее 2013 г.*

*Допустим, что Сидоров С. С. за период получил следующие доходы и уплатил с них подоходный налог:*

➤ *2013 г.: доход 360 000 руб., подоходный налог 46 800 руб.;*

➤ *2014 г.: доход 360 000 руб., подоходный налог 46 800 руб.;*

➤ *2015 г. (на момент подачи заявления о предоставлении вычета): доход 150 000 руб., подоходный налог 19 500 руб.*

Таким образом, за последние три года перед подачей заявления о предоставлении вычета, включая год подачи заявления, Сидоров С. С. уплатил подоходный налог в сумме 113 100 руб. Следовательно, Сидорову С. С. из бюджета будет возвращена именно эта сумма. Оставшаяся часть вычета в размере

$$130\ 000\ \text{руб.} - 113\ 100\ \text{руб.} = 16\ 900\ \text{руб.}$$

будет возвращена Сидорову С. С. по мере уплаты им подоходного налога.

Важнейшим источником приобретения жилья является материнский капитал. Однако поскольку материнский капитал финансируется государством, то часть жилья, оплаченная за счет него, под имущественный вычет не подпадает.

### **Пример 50**

В 2014 г. Иванова А. А. приобрела квартиру за 1 800 000 руб., оплатив 400 000 руб. за счет средств материнского капитала.

В 2014 г. Иванова А. А. заработала 1 000 000 руб., из которых уплатила 130 000 руб. подоходного налога. Налоговый вычет на сумму материнского капитала не предоставляется. Поэтому сумма имущественного вычета для Ивановой А. А. составит:

$$1\ 800\ 000\ \text{руб.} - 400\ 000\ \text{руб.} = 1\ 400\ 000\ \text{руб.}$$

Соответственно Иванова А. А. за счет имущественного вычета сможет вернуть:

$$1\ 400\ 000\ \text{руб.} \cdot 13\ \% = 182\ 000\ \text{руб.}$$

Согласно нормам действующего законодательства, регулирующего порядок предоставления имущественного вычета, возвращаемый подоходный налог не может превышать сумму уплаченного налога. Если уплаченный налог меньше величины налога, подлежащего возврату из бюджета, то налогоплательщик будет получать возмещение из бюджета по мере уплаты подоходного налога.

### **Пример 51**

Петров П. П. в 2017 г. купил квартиру за 2 500 000 руб. Годовой доход Петрова П. П. составил 600 000 руб. и соответственно им уплачен подоходный налог в годовом исчислении 78 000 руб.

*Петров П. П. имеет право на получение имущественного вычета в размере фактически понесенных расходов, но не более 2 млн. руб. Следовательно, Петрову П. П. будет предоставлен вычет в размере 2 млн. руб. и ему должно быть возвращено:*

$$2\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 260\,000 \text{ руб.}$$

*Однако в 2015 г. Петров П. П. уплатил со своих доходов подоходный налог в сумме 83 500 руб. Это означает, что Петров П. П. по итогам 2015 г. сможет вернуть только 83 500 руб. Оставшиеся 176 500 руб. Петров П. П. сможет вернуть по мере уплаты подоходного налога.*

#### **4.6.4. Профессиональные налоговые вычеты**

Эти виды налоговых вычетов связаны с профессиональной деятельностью налогоплательщика. Применять их могут только те лица, которые:

➤ осуществляют предпринимательскую деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (*п.1 ст.221, пп.1,2 п.1 ст.227 НК РФ*);

➤ занимаются частной практикой (нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и др.) (*п.1 ст.221, пп.1,2 п.1 ст.227 НК РФ*);

➤ выполняют работы (оказывают услуги) по договорам гражданско-правового характера (*п.2 ст.221 НК РФ*);

➤ получают авторские и другие вознаграждения (*п.3 ст.221 НК РФ*).

Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. По общему правилу расходы принимаются к вычету только в тех случаях, когда они могут быть подтверждены документально.

Однако в отношении индивидуальных предпринимателей *ст.221 НК РФ* предусмотрено исключение из этого правила. Им разрешено учесть в составе профессионального вычета и неподтвержденные расходы, но в размере 20 % от общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности.

Вычет предоставляется налоговым органом (*абз.6 п.3 ст.221, пп.1,2 ст.226, пп.1 п.1 ст.227 НК РФ*). Для этого налогоплатель-

щику следует по окончании налогового периода подать в налоговый орган налоговую декларацию (*абз.6 п.3 ст.221 НК РФ*).

Иных условий для получения вычета НК РФ не устанавливает. Заявление на вычет представлять не нужно.

#### **4.7. Особенности исчисления и уплаты НДФЛ в отношении отдельных видов доходов. Обязанности налоговых агентов**

Налог на доходы физических лиц может быть исчислен и уплачен двумя способами: самостоятельно налогоплательщиком или налоговым агентом.

Самостоятельно исчисляют и уплачивают налог на доходы физические лица, получающие следующие виды доходов:

- вознаграждения, получаемые от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;

- доходы, полученные от продажи имущества и имущественных прав, за исключением случаев, когда проданное имущество или имущественные права принадлежали физическому лицу более трех лет (*п.17.1 ст.217 НК РФ*);

- доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, подлежащие налогообложению в России;

- выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов);

- другие доходы, по которым налог не был удержан налоговым агентом.

В остальных случаях налог на доходы физических лиц исчисляется, удерживается и перечисляется налоговым агентом. Как правило, налоговым агентом является работодатель налогоплательщика-физического лица.

На основании *п.1 ст.226 НК РФ* налоговыми агентами по НДФЛ признаются:

- российские организации;
- индивидуальные предприниматели (ИП);
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;

- адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты;
- обособленные подразделения иностранных организаций в РФ.

Налоговыми агентами являются перечисленные лица, от которых или в результате отношений с которыми, налогоплательщики получили доходы, облагаемые НДФЛ в соответствии с положениями **гл.23 НК РФ**.

Основные обязанности налоговых агентов (**п.3 ст.23 НК РФ**):

- правильное и своевременное исчисление, удержание и перечисление налога на выплаченный физическому лицу доход;
- учет выплаченных налогоплательщику-физическому лицу доходов, удержанных и перечисленных в бюджет (внебюджетные фонды) налогов;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления НДФЛ.

Налоговые агенты должны вести учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета (**ст.230 НК РФ**). Формы регистров налогового учета разрабатываются налоговым агентом самостоятельно.

Исчисление и уплата налоговыми агентами сумм НДФЛ производится в отношении всех доходов налогоплательщика, выплаченных ему налоговым агентом. Исключение составляют доходы, полученные:

- по операциям с ценными бумагами;
- физическим лицом как индивидуальным предпринимателем;
- от частной практики;
- от продажи собственного имущества
- и т. д.

Порядок исчисления суммы НДФЛ налоговым агентом регулируется **п.3 ст.226 НК РФ**. Исчисление налога производится нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13 %, начисленным налогоплатель-

щику за данный период. Доходы, полученные налогоплательщиком от других налоговых агентов, не учитываются.

Удержание исчисленного НДФЛ налоговый агент может производить только из фактически выплачиваемых налогоплательщику доходов. Сумма удержания не может превышать 50 % выплаченной суммы. При отсутствии у налогового агента возможности удержать налог из дохода налогоплательщика, а также если такая возможность, по мнению налогового агента, в течение 12 месяцев не появится, то он обязан в течение месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств сообщить об этом письменно в налоговый орган по месту своего учета. Уплата налога за счет собственных средств налогового агента не допускается.

В соответствии с **п.5 ст.23 НК РФ** за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на налогового агента обязательств он несет ответственность в соответствии с законодательством РФ. В частности, согласно:

➤ **п.2 ст.230 НК РФ** налоговые агенты обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом;

➤ **ст.123 НК РФ** неправомерное не перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей перечислению.

Индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой, исчисление и уплату налога осуществляют самостоятельно. Сумма налога исчисляется на основании декларации и уплачивается не позднее 15 июля года, следующего за отчетным, с зачетом авансовых платежей от предполагаемого дохода.

Авансовые платежи данной категорией налогоплательщиков исчисляются налоговыми органами и вносятся плательщиками на основании налоговых уведомлений:

1) за январь – июнь: не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

2) за июль – сентябрь: не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

3) за октябрь – декабрь: не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем 50 %) увеличения или уменьшения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан подать новую декларацию. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками, указанными в *ст.227 НК РФ*, *ст.227.1 НК РФ* и *ст. 228 НК РФ*, не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В соответствии с *п.4 ст.229 НК РФ* в налоговых декларациях физические лица указывают:

- все полученные ими в налоговом периоде доходы;
- источники выплаты доходов;
- налоговые вычеты;
- суммы налога, удержанные налоговыми агентами;
- суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей;
- суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Налогоплательщики вправе не указывать в налоговой декларации доходы, не подлежащие налогообложению, а также доходы, при получении которых налог полностью удержан налоговыми агентами.

В случае прекращения деятельности индивидуальными предпринимателями и иными лицами, занятыми частной практикой, до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом деятельности, доходы от которой подлежат налогообложению в соответствии со *ст.227 и 228 НК РФ*, и выезде его за пределы территории Российской Федерации налоговая декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории Российской Федерации, должна быть представлена им не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории Российской Федерации. Уплата

налога, доначисленного по представленным налоговым декларациям, производится не позднее чем через 15 календарных дней с момента подачи такой декларации.

## **Вопросы для самоконтроля**

*1. Перечислите налоговые ставки, применяемые при исчислении НДФЛ, и виды доходов, к которым они применяются.*

*2. Перечислите виды налоговых льгот, применяемых при исчислении НДФЛ.*

*3. Перечислите стандартные налоговые вычеты.*

*4. Порядок применения стандартных вычетов, связанных с личностью налогоплательщика.*

*5. Порядок применения стандартных вычетов, связанных с детьми.*

*6. Перечислите социальные налоговые вычеты, изложите порядок и условия их применения.*

*7. Перечислите виды имущественных вычетов и порядок их применения.*

*8. Изложите порядок применения имущественных вычетов при продаже имущества.*

*9. Изложите порядок применения имущественных вычетов при приобретении недвижимости.*

*10. Порядок предоставления имущественных вычетов при покупке недвижимости с привлечением ипотечного кредита.*

*11. Порядок предоставления имущественного вычета при покупке недвижимости, требующей достройки или отделки.*

*12. Порядок применения профессиональных вычетов.*

## **Тема 5. Страховые взносы по обязательному социальному страхованию**

### **5.1. Виды обязательного социального страхования**

Обязательное страхование – это форма страхования, при которой страховые отношения между страховщиком и страхователем обусловлены законом. Оно связано с рисками, затрагивающими интересы населения и общества в целом. Условия и порядок осуществления конкретных видов обязательного страхования определяются соответствующими федеральными законами о конкретных видах обязательного страхования.

Обязательное социальное страхование является частью государственной системы социальной защиты населения, работающих граждан и находящихся на их иждивении членов семей от потери трудового дохода при наступлении нетрудоспособности вследствие старости, инвалидности, болезни, безработицы, материнства, смерти кормильца. До 01.01.2017 обязательное социальное страхование не являлось элементом и составной частью налоговой системы и регулировалось федеральным законом № 212-ФЗ от 24.07.2009 «*О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования*».

Однако, принимая во внимание особую важность обязательного социального страхования, страховым платежам, осуществляемым в его рамках, придали характер обязательных и тем самым приравнивали к налогам. Поэтому с 01.01.2017 обязательное социальное страхование регулируется нормами Налогового кодекса РФ, для чего в Налоговый кодекс РФ введена Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ была введена **глава 34 «Страховые взносы»**.

Обязательное социальное страхование предусматривает уплату следующих страховых взносов в государственные внебюджетные фонды:

› на обязательное пенсионное страхование – Пенсионный фонд Российской Федерации;

- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – в Фонд социального страхования Российской Федерации;
- на обязательное медицинское страхование – в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;
- на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

## **5.2. Субъекты обязательного социального страхования**

Обязательное социальное страхование как разновидность страхования подразумевает участие таких субъектов, как страховщик, страхователь и застрахованные лица. В обязательном социальном страховании среди этих субъектов выделяют:

- в качестве страховщиков – Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР РФ), Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС РФ);

- в качестве страхователей – субъекты, производящие выплаты физическим лицам, и субъекты, не производящие выплаты физическим лицам;

- в качестве застрахованных – лица, являющиеся гражданами Российской Федерации, а также постоянно или временно проживающие на территории Российской Федерации иностранные граждане, лица без гражданства, временно пребывающие на территории Российской Федерации и заключившие трудовой договор на неопределенный срок, либо срочный трудовой договор на срок не менее 6 месяцев.

Отличительной особенностью при обязательном социальном страховании в части пенсионного страхования является то, что наряду с ПФР РФ субсидиарную ответственность по его обязательствам перед застрахованными лицами несет государство.

Страхователи – это лица, которые в силу обязательности социального страхования должны уплачивать взносы на социальное страхование (*п. 2 ст. 6 Федерального закона от 16.07.1999 № 165-ФЗ*). В соответствии со *ст.419 НК РФ* страхователи признаются плательщиками страховых взносов. К ним отнесены:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, а именно: организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой

Если плательщик относится одновременно и к первой, и ко второй категориям он обязан исчислить и уплатить страховые взносы по каждому основанию.

### **Пример 52**

*Индивидуальный предприниматель Васильев В. В., занимающийся оптовой торговлей и имеющий в своем штате двух работников, нанятых по трудовому договору, обязан уплачивать страховые взносы по двум основаниям:*

1) *за работников – как индивидуальный предприниматель (работодатель), производящий выплаты физическим лицам на основании трудовых договоров;*

2) *за себя – как индивидуальный предприниматель, получающий доходы от предпринимательской деятельности.*

Застрахованными считаются лица, если они:

➤ работают по трудовому договору, в том числе руководители организации, являющиеся единственными участниками (учредителями), членами организации, собственниками их имущества или по договору гражданско-правового характера, предметом которого является выполнение работ и оказание услуг, а также по договору авторского заказа;

➤ являются авторами произведений, получающими выплаты и иные вознаграждения по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства;

➤ самостоятельно обеспечивают себя работой (индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой);

➤ являются членами крестьянских (фермерских) хозяйств;

➤ являются членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования;

➤ являются священнослужителями;

➤ относятся к некоторым другим категориям физических лиц, указанным в федеральном законе от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

### **5.3. Объект обложения страховыми взносами**

Объект обложения страховыми взносами регулируется **ст.420 НК РФ «Объект обложения страховыми взносами»**. Согласно этой статье базой для начисления страховых взносов для плательщиков страховых взносов, перечисленных в **ст.419 НК РФ**, признаются:

➤ выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг;

➤ выплаты и иные вознаграждения по договорам авторского заказа, об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательского лицензионного договора, лицензионного договора о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства определяются как сумма доходов, полученных по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, уменьшенная на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением таких доходов;

➤ для индивидуальных предпринимателей и иных лиц, занимающихся частной практикой, объектом обложения признается осуществление предпринимательской или иной профессиональной деятельности, а также доход, полученный лицами, не производящими выплаты физическим лицам.

Не признаются объектом обложения:

➤ выплаты и иные вознаграждения, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является пе-

реход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права) **(п.4 ст.420 НК РФ)**;

➤ выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным ими с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, расположенном за пределами территории Российской Федерации **(п.5 ст.420 НК РФ)**;

➤ выплаты, производимые добровольцам в рамках исполнения договоров гражданско-правового характера, заключаемых в соответствии со ст. 7.1 ФЗ от 11.08.1995 № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» **(п.6 ст.420 НК РФ)**.

Кроме этого не подлежат обложению страховыми взносами для плательщиков страховых взносов:

➤ государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

➤ все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных:

а) с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

б) возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;

в) с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

➤ взносы работодателя, уплаченные плательщиком страховых взносов в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», в размере уплаченных взносов, но не более 12 000 руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателя.

## 5.4. База для исчисления страховых взносов

Базой для исчисления страховых взносов являются суммы выплат и иных вознаграждений, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода нарастающим итогом.

Для плательщиков страховых взносов, перечисленных в *пп.1 п.1 ст. 419 НК РФ*, устанавливаются предельная величина базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и предельная величина базы для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих установленную на соответствующий расчетный период предельную величину базы для исчисления страховых взносов, определяемую нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются. Размер предельной величины базы для исчисления страховых взносов устанавливается ежегодно Правительством Российской Федерации.

В соответствии со *ст.422 НК РФ* не подлежат обложению страховыми взносами следующие выплаты в адрес физического лица:

1) государственные пособия, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

2) все виды установленных законодательством РФ компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных:

‣ с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

‣ с бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

‣ с оплатой стоимости и/или выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

‣ с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для

тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, а также спортивными судьями для участия в спортивных соревнованиях;

➤ с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск, суммы выплат в виде выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства в части, превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также компенсации руководителю, заместителям руководителя и главному бухгалтеру организации в части, превышающей трехкратный размер среднего месячного заработка;

➤ с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;

➤ с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

➤ с трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата работников, реорганизацией или ликвидацией организации;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками;

4) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании;

5) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников;

6) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 000 рублей на одного работника за расчетный период;

7) суммы платы за обучение работников по основным профессиональным образовательным программам и дополнительным профессиональным программам;

8) суммы, выплачиваемые плательщиками своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения.

## **5.5. Расчетный и отчетный периоды. Тарифы страховых взносов.**

Расчетным периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Тариф страхового взноса представляет собой величину страхового взноса на единицу измерения базы для исчисления страховых взносов.

В соответствии *п.2 ст.426 НК РФ* тарифы страховых взносов установлены в следующих размерах:

1) на обязательное пенсионное страхование в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования – 26%;

2) 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 – 2,9%;

3) на обязательное медицинское страхование – 5,1%.

## **5.6. Особенности уплаты страховых взносов лицами, не выплачивающими вознаграждение физическим лицам**

К субъектам, не выплачивающим вознаграждение физическим лицам, относятся индивидуальные предприниматели (ИП). Характерной особенностью таких субъектов является получение ими дохода без привлечения наемного труда. Такие ИП обязаны уплачивать фиксированный платеж по обязательному социальному страхованию. Величина этого платежа устанавливалась ежегодно. Кроме этого на размер обязательного страхового взноса оказывает величина полученного дохода. Размер страхового платежа лицами, не выплачивающими вознаграждение физическим лицам, установлен *пп.1 п.1 ст. 430 НК РФ*, а именно:

1) на обязательное пенсионное страхование в размере:

➤ в случае если величина дохода плательщика за расчетный период не превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере 26 545 руб. за расчетный период 2018 г., 29 354 руб. за расчетный период 2019 г., 32 448 руб. за расчетный период 2020 г.;

➤ в случае если величина дохода плательщика за расчетный период превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере 26 545 руб. за расчетный период 2018 г., 29 354 рублей за расчетный период 2019 г., 32 448 руб. за расчетный период 2020 года плюс 1,0% от суммы дохода плательщика, превышающего 300 000 рублей за расчетный период.

При этом размер страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за расчетный период не может быть более восьмикратного фиксированного размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, установленного абзацем вторым настоящего подпункта;

2) страховые взносы на обязательное медицинское страхование в фиксированном размере 5 840 руб. за расчетный период 2018 г., 6 884 руб. за расчетный период 2019 г. и 8 426 руб. за расчетный период 2020 г.

Порядок расчета фиксированных платежей по обязательному страхованию изложен в примере 53.

### **Пример 53**

#### **Ситуация 1.**

*Индивидуальный предприниматель за 2017 г. получил доход в размере 280 000 руб. Следовательно, в соответствии с пп.1 п.1 ст. 430 НК РФ, он должен перечислить обязательные страховые взносы в следующих размерах:*

- ПФ РФ 26 545 руб.;
- ФФОМС РФ 5 840 руб.

*Соответственно общая сумма страховых взносов будет равна*

$$26\,545 \text{ руб.} + 5\,840 \text{ руб.} = 32\,385 \text{ руб.}$$

#### **Ситуация 2.**

*Индивидуальный предприниматель за 2017 г. получил доход в размере 1 350 000 руб. Следовательно, в соответствии с пп.1 п.1 ст. 430 НК РФ, он должен перечислить обязательные страховые взносы в следующих размерах:*

➤ ПФ РФ 26 545 руб. плюс 1% от полученного дохода, то есть

$$26\,545 \text{ руб.} + 1\,350\,000 \text{ руб.} \cdot 1\% = 40\,045 \text{ руб.}$$

➤ ФФОМС РФ 5 840 руб.

Соответственно общая сумма страховых взносов будет равна:

$$40\,045 \text{ руб.} + 5\,840 \text{ руб.} = 45\,885 \text{ руб.}$$

## **Вопросы для самоконтроля**

1. Назначение обязательного социального и пенсионного страхования.

2. Перечислите фонды, в которые страхователи должны в обязательном порядке осуществлять страховые взносы.

3. Кто признается плательщиком страховых взносов?

4. При каких условиях организации и индивидуальные предприниматели не являются плательщиками страховых взносов?

5. Перечислите доходы, которые признаются объектами обложения страховыми взносами.

6. Порядок исчисления страховых взносов индивидуальными предпринимателями, не использующими наемный труд.

## Тема 6. Налог на прибыль

### 6.1. Общий порядок исчисления налога на прибыль

Налог на прибыль регулируется *гл.25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»*. Он является прямым федеральным налогом и обязан к взысканию на всей территории Российской Федерации.

Как следует из названия налога налог на прибыль – это налог, взимаемый с прибыли, полученной налогоплательщиком. В общем смысле прибыль исчисляется как разница между доходом, полученным организацией, и понесенными ею расходами. Для целей налогообложения прибыли при ее расчете законодатель регулирует состав доходов и расходов.

К доходам налоговое законодательство относит:

- доходы от реализации (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Расходами для исчисления прибыли признаются обоснованные, документально подтвержденные затраты, произведенные налогоплательщиком. В зависимости от характера расходов, условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика НК требует делить эти расходы:

- на расходы, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг);
- внереализационные расходы.

Налог на прибыль  $H_{\text{пр}}$  рассчитывается по следующей принципиальной формуле:

$$H_{\text{пр}} = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}}, \quad (28)$$

где

$H_{\text{б}}$  – налоговая база по налогу на прибыль, руб.;

$H_{\text{ст}}$  – налоговая ставка по налогу на прибыль, руб.

Налоговая база  $H_{\text{б}}$  формируется в течение налогового периода, продолжительность которого для налога на прибыль установлена равной календарному году. Вместе с тем в течение налогового периода налоговое законодательство по налогу на прибыль предусматривает использование отчетных периодов. Ими признаются I квартал, полугодие, 9 месяцев и год. Такая продолжительность отчетных периодов означает, что все расчеты, связанные с налогом на

прибыль означает, что все расчеты, связанные с налогом на прибыль, ведутся нарастающим итогом. Соответственно налог на прибыль уплачивается по итогам календарного года.

Налоговое законодательство по налогу на прибыль предусматривает применение системы авансовых платежей, которые рассчитываются и уплачиваются в соответствии с датами отчетных периодов. Авансовыми платежами называются любые платежи налога на прибыль по итогам отчетного периода исходя из реальных результатов финансово-экономической деятельности налогоплательщика.

Налоговым законодательством РФ предусмотрены следующие три варианта уплаты авансовых платежей:

- по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев без уплаты ежемесячных авансовых платежей;

- по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев с уплатой ежемесячных авансовых платежей внутри каждого квартала, т. е. исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей в соответствии с прибылью, полученной в предыдущем квартале;

- по итогам каждого месяца, исходя из фактически полученной прибыли.

Использование перечисленных вариантов уплаты авансовых платежей регулируется законодательством.

Так, например, первым вариантом уплаты авансовых платежей могут воспользоваться организации, если полученные ими доходы от реализации за предыдущие четыре квартала не превышают 10 млн. руб. (*ст.249 НК РФ*) за каждый квартал.

Вторым и третьим вариантами уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль налогоплательщики могут воспользоваться по своему усмотрению.

Второй вариант предусматривает ежемесячную уплату авансовых платежей в течение каждого квартала. Однако при этом в качестве базы для расчета величины авансовых платежей принимается не фактически полученная прибыль за предыдущий отчетный период, а ее планируемая величина.

Третий вариант уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль предусматривает исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. В этом случае отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Более детально все перечисленные вопросы налога на прибыль рассматриваются далее.

## **6.2. Плательщики налога на прибыль. Объект налогообложения**

### **6.2.1. Плательщики налога на прибыль**

Согласно *ст.246 НК РФ «Налогоплательщики»* плательщиками налога на прибыль признаются:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и/или получающие доходы от источников в Российской Федерации;
- 3) организации, являющиеся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков.

Помимо плательщиков налога на прибыль, НК РФ выделяет группы налогоплательщиков, которые освобождены от этой обязанности.

В частности, не уплачивают налог на прибыль:

1. Организации, применяющие специальные налоговые режимы (единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), упрощенная система налогообложения (УСН), единый налог на вмененный доход (ЕНВД), налог на игорный бизнес). Несмотря на освобождение от уплаты налога на прибыль, указанные выше организации не освобождены от исполнения обязанностей налоговых агентов. В частности, указанные организации должны перечислить в бюджет налог на прибыль:

- при выплате дивидендов (*пп.2, 3 ст.275 НК РФ*);
- при выплате определенных доходов иностранным организациям (*п.1 ст.309, ст.310 НК РФ*).

2. Участники проекта «Инновационный центр Сколково» при соблюдении определенных условий.

3. FIFA (*Federation Internationale de Football Association*) и ее дочерние организации, указанные в Федеральном законе «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и

внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

### **6.2.2. Объект налогообложения**

Согласно *ст.247 НК РФ «Объект налогообложения»* объектом обложения налогом признается прибыль организаций, полученная налогоплательщиком.

В свою очередь прибылью в целях исчисления налога на прибыль признается:

1. Для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, порядок определения которых регулируется НК РФ.

2. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с НК РФ.

3. Для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со *ст.309 НК РФ*.

4. Для организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков – величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника и рассчитываемая в порядке, установленном *п. 1 ст. 278.1 НК РФ* и *п.6 ст. 288 НК РФ*.

### **6.3. Налоговая база по налогу на прибыль и налоговый период**

Налоговой базой по налогу на прибыль признается ее денежное выражение (*п.1 ст.274 НК РФ*).

Основные правила исчисления для целей налогообложения для целей налогообложения следующие:

1) прибыль определяется как разница между доходами и расходами организации (*ст.247 НК РФ*);

2) если доходы меньше расходов, то есть налогоплательщиком получен убыток, налоговая база равна нулю (*абз.1 п.8 ст.274 НК РФ*);

3) прибыль рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года) (*п.7 ст.274, п.1 ст.285 НК РФ*);

4) налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами – I квартал, полугодие и 9 месяцев.

Расчет налоговой базы ведется налогоплательщиком самостоятельно исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала налогового периода и должен содержать следующие данные:

1) период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом);

2) сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде, в разрезе доходов;

3) сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации (в разрезе расходов);

4) прибыль (убыток) от реализации;

5) сумма внереализационных доходов;

6) сумма внереализационных расходов;

7) прибыль (убыток) от внереализационных операций.

Финансовым результатом деятельности организации может быть как прибыль, так и убыток, под которым понимается отрицательная разница между доходами и расходами, которые учитываются для целей налогообложения (*п.8 ст.274 НК РФ*). В этом случае налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее) (*п.1 ст.283 НК РФ*). До 2017 г. налогоплательщик имел право уменьшать налоговую базу на полученный убыток на всю сумму полученного убытка. Если полученной прибыли не хватало для покрытия убытка, то соответственно налогоплательщик имел право остаток убытка перенести на будущие периоды.

Однако на период 2017–2020 гг. этот порядок изменен. Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ в *п.2 ст.283 НК РФ* введен пункт, согласно которому налоговая база по налогу на прибыль

будущих периодов «...не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50 процентов...» (пп.2.1 п.2 ст.283 НК РФ). При этом из ст.283 НК РФ исключена норма о временном (десятилетнем) ограничении на перенос убытка.

С учетом сказанного налоговая база по налогу на прибыль рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{\delta_t} = D_t - P_t - 50\% \cdot Y_{\delta_{t-1}} = \Pi_{p_t} - 50\% \cdot Y_{\delta_{t-1}}, \quad (29)$$

где

$H_{\delta_t}$  – налоговая база по налогу на прибыль в налоговом (отчетном) периоде, руб.;

$D_t$  – доходы, полученные налогоплательщиком в налоговом (отчетном) периоде, руб.;

$P_t$  – расходы, понесенные налогоплательщиком в налоговом (отчетном) периоде, руб.;

$\Pi_{p_t}$  – прибыль, полученная налогоплательщиком в налоговом (отчетном) периоде, руб.;

$Y_{\delta_{t-1}}$  – убытки, полученные налогоплательщиком в предыдущих налоговых (отчетных) периодах, руб.

### **Пример 2**

*Организация по итогам 2016 г. понесла убыток в размере 260 000 руб. В 2017 г. налоговая база по налогу на прибыль по отчетным периодам составила 280 000 руб.*

*На основании пп.2.1 п.2 ст.283 НК РФ организация при исчислении налога на прибыль имеет право уменьшить налоговую базу на 50% и тем самым «перекрыть» часть полученного убытка. Следовательно, при исчислении налога на прибыль в 2017 г. организация имеет право уменьшить налоговую базу на сумму полученного убытка, но не более чем на 50 %, то есть*

$$280\ 000\ \text{руб.} \cdot 50\% = 140\ 000\ \text{руб.}$$

*Таким образом, используя норму пп.2.1 п.2 ст.283 НК РФ организация смогла «перекрыть» только часть полученного убытка в размере 140 000 руб. Оставшуюся часть убытка в размере 120 000 руб. налогоплательщик имеет право перенести на 2018 г.*

## 6.4. Ставки налога на прибыль

Ставки налога на прибыль установлены *ст.284 НК РФ*. Общая (основная) налоговая ставка составляет 20 %. Сумма налога на прибыль, исчисленная по этой ставке, распределяется между федеральным и региональным бюджетами (*п.1 ст.284 НК РФ*). До 01.01.2017 налог на прибыль распределялся между бюджетами в следующей пропорции:

- в федеральный бюджет – 2 %;
- в бюджет субъектов РФ – 18 %.

Однако с 01.01.2017 распределение налога на прибыль между федеральным и региональным бюджетами изменилось. С 01.01.2017 до 31.12.2020 Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ установлено следующее распределение:

- 3 % (вместо 2 %) – в федеральный бюджет;
- 17 % (вместо 18 %) – в региональный бюджет.

Законами субъектов РФ размер ставки может быть уменьшен для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ. Однако размер указанной ставки не может быть ниже 13,5 % (*абз.4 п.1 ст.284 НК РФ*).

В отношении отдельных видов доходов налоговым законодательством установлены специальные налоговые ставки.

Например, прибыль, полученная Центральным банком Российской Федерации от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается налогом по налоговой ставке 0 %.

Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, облагаются по следующим ставкам (*п.2 ст.284 НК*):

- дивиденды от российских организаций – 15 %;
- доходы от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок – 10 %;
- все иные доходы – 20 %.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие налоговые ставки в размере 0, 13 и 15 %.

Ставка 0 % (*пп.1 п.3 ст.284 НК РФ*) применяется к доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов организация, получающая дивиденды, в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владела на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) организации, выплачивающей дивиденды, или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 % общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

Ставка 13 % (*пп.2 п.3 ст.284 НК РФ*) применяется к доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, не указанными в *пп.1 п.3 ст.284 НК РФ*.

Ставка 15 % применяется к доходам, полученным иностранной организацией в виде дивидендов по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме.

По доходам, полученным по операциям с отдельными видами долговых обязательств, могут быть применены налоговые ставки 15, 9 и 0 % (*п.4 ст.284 НК РФ*).

Ставка 15 % применяется к доходам, полученным в виде процентов по государственным ценным бумагам, размещаемым за пределами Российской Федерации (*пп.1 п.4 ст.284 НК РФ*).

Ставка 9 % применяется к доходам, полученным в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г. (*пп.2 п.4 ст.284 НК РФ*).

Ставка 0 % применяется к доходам, полученным в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 20 января 1997 г. (*пп.2 п.4 ст.284 НК РФ*).

## 6.5. Порядок определения доходов при налогообложении прибыли

Всю совокупность доходов, получаемых налогоплательщиком, принято делить на три больших группы:

- доходы от реализации (*ст.249 НК РФ*);
- внереализационные доходы (*ст.250 НК РФ*);
- доходы, не учитываемые для целей налогообложения (*ст.251 НК РФ*).

Доходы налогоплательщика определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные им доходы, и документов налогового учета.

К доходам как объекту обложения их налогом на прибыль согласно НК РФ относят:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее – доходы от реализации);
- 2) внереализационные доходы.

При определении доходов для целей исчисления налога на прибыль из их состава исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщику в соответствии с НК РФ как покупателю товаров (работ, услуг) и имущественных прав (*п.1 ст.248 НК РФ*). К таким налогам относят налог на добавленную стоимость и акцизы.

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и/или натуральной формах.

К внереализационным доходам относятся все иные поступления, не являющиеся выручкой от реализации товаров (работ, услуг) или имущественных прав (*абз.1 ст.250 НК РФ*).

Например, к внереализационным доходам налоговое законодательство относит:

- полученные организацией дивиденды (*п.1 ст.250 НК РФ*);
- штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения убытков или ущерба, признанные

должником или подлежащие уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу (**п.3 ст.250 НК РФ**);

➤ доходы от сдачи имущества в аренду (включая земельные участки), если они не относятся к доходам от реализации (**п.4 ст.250 НК РФ**);

➤ проценты, полученные по договорам займа, кредита (**п.6 ст.250 НК РФ**);

➤ безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права (**п.8 ст.250 НК РФ**);

➤ кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами), которая была списана в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям (**п.18 ст.250 НК РФ**);

➤ стоимость излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации (**п.20 ст.250 НК РФ**);

➤ и т. п.

Перечень внереализационных доходов, установленный **ст.250 НК РФ**, является открытым. Это означает, что законодательство допускает учитывать в составе внереализационных доходов и те доходы, которые прямо не предусмотрены в данном перечне, за исключением доходов, не учитываемых для целей налогообложения (**ст.251 НК РФ**).

При определении налоговой базы не учитываются, например, следующие доходы:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов в уставный (складочный) капитал (фонд) организации;

4) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также

средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

5) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения

б) и т. д.

Перечень расходов, не учитываемых при определении налоговой базы, **строго определен ст.251 НК РФ**.

## **6.6. Порядок определения расходов при налогообложении прибыли**

По общему правилу и смыслу расход – это показатель, на который организация может уменьшить свой доход (***п.1 ст.252 НК РФ***). Для того чтобы расходы можно было учесть при расчете налоговой базы, они должны соответствовать требованиям ***п.1 ст.252 НК РФ***, а именно:

- расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода;
- расходы должны быть обоснованные;
- понесенные расходы должны быть документально подтверждены.

Под **обоснованными** расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под **документально подтвержденными расходами** понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и/или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Всю совокупность расходов организации условно можно разделить на две больших группы:

- 1) расходы, учитываемые при налогообложении прибыли;
- 2) расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли.

### **6.6.1. Расходы, учитываемые при налогообложении прибыли**

Расходы, которые учитываются при налогообложении прибыли, так же как и доходы, делятся на:

1. Расходы, связанные с производством и реализацией (*ст.253 НК РФ*);

2. Внереализационные расходы (*ст.265 НК РФ*);

3. Нормируемые расходы.

К нормируемым расходам относятся расходы, которые при налогообложении прибыли, допускается принимать только в установленных размерах.

#### **6.6.1.1. Расходы, связанные с производством и реализацией**

Эти расходы в *ст.253 НК РФ* сгруппированы по статьям и по элементам затрат. В соответствии с п.2 этой статьи указанные расходы подразделяются на следующие четыре вида:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизационные отчисления (суммы начисленной амортизации);
- 4) прочие расходы.

#### **1. Материальные расходы**

Перечень материальных расходов приведен в *ст.254 НК РФ* и этот перечень является открытым. Это означает, что в состав данных расходов могут быть включены любые иные затраты, отвечающие требованиям *п.1 ст.252 НК РФ* и непосредственно связанные с технологическими особенностями производственного процесса.

Так, например, материальными расходами являются:

- затраты на сырье и/или материалы, которые используются в производственном процессе (*пп.1 п.1 ст.254 НК РФ*);
- затраты на упаковку продукции (*пп.2 п.1 ст.254 НК РФ*);
- затраты на приобретение инвентаря, спецодежды и другого неамортизируемого имущества (*пп.3 п.1 ст.254 НК РФ*);

➤ затраты на топливо, воду, электроэнергию (*пп.5 п.1 ст.254 НК РФ*);

➤ затраты на приобретение работ и услуг производственного характера (*пп.6 п.1 ст.254 НК РФ*)

➤ и т. д.

Стоимость сырья и материалов, которая включается в состав материальных расходов, по общему правилу принимается по фактическим затратам на их приобретение (*п.2 ст.254 НК РФ*).

Списание сырья и материалов в производство, то есть отнесение их на стоимость создаваемого товара (работ, услуг), осуществляется в соответствии с принятым в учетной политике организации методом оценки (*п.8 ст.254 НК РФ*). Налогоплательщик может выбрать один из следующих методов:

1. Метод оценки по стоимости единицы запасов.
2. Метод оценки по средней стоимости.
3. Метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).
4. Метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Списание в производство материально-производственных запасов (МПЗ) с использованием метода их оценки по стоимости каждой единицы (цене приобретения) применяется в тех случаях, когда эти МПЗ не могут заменять друг друга. Этот метод целесообразен к применению при небольшой номенклатуре товарно-материальных ценностей (ТМЦ), так как для него характерна высокая трудоемкость. Списание МПЗ по средней стоимости производится путем деления общей стоимости группы (вида) запасов на их количество. Этот способ является наиболее распространенным.

При способе ФИФО (*англ. FIFO – First In First Out, «первым поступил, первым выбыл»*) МПЗ, первыми поступающие в производство, оцениваются по стоимости запасов первых по времени приобретения. При этом дополнительно учитывается стоимость МПЗ, числящихся в остатке на начало месяца. Этот метод целесообразен к применению в условиях высокой инфляции.

Способ ЛИФО (*англ. LIFO – Last In First Out, «последним поступил, последним выбыл»*) является методом, противоположным методу ФИФО. Он предполагает, что запасы, поступающие в про-

изводство первыми, оцениваются по стоимости запасов, являющихся последними в последовательности приобретения. Применение метода ЛИФО в условиях роста цен позволяет минимизировать стоимость запасов и, как результат, минимизировать прибыль.

## **2. Расходы на оплату труда**

К расходам на оплату труда относятся любые начисления в денежной или натуральной форме в пользу работников, если такие начисления предусмотрены:

- законодательством Российской Федерации;
- трудовыми договорами (контрактами);
- коллективными договорами (**ст.255 НК РФ**).

Эти начисления могут производиться как в денежной, так и в натуральной формах. Они могут носить стимулирующий характер (премии и надбавки), компенсационный характер, а также быть связаны с содержанием работников.

Перечень расходов, который установлен ст.255 НК РФ, является открытым, поскольку организация может учесть по данной статье любые иные затраты, которые она прописала в трудовом или коллективном договоре (**п.25 ст.255 НК РФ**).

Однако из этого правила есть исключение. Оно касается тех расходов, которые НК РФ прямо запрещает учитывать при определении налоговой базы (**ст.270 НК РФ**).

Например, к ним относятся:

- расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);
- премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- суммы материальной помощи работникам;
- оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей и т. п.

## **3. Амортизационные отчисления**

В состав расходов, связанных с производством и реализацией, относят суммы начисленной амортизации (**пп.3 п.2 ст.253 НК РФ, ст. 256÷259 НК РФ**).

Смысл амортизации заключается в постепенном переносе стоимости имущества, которое используется в производственном процессе, на стоимость создаваемого товара, выполняемой работы или оказываемой услуги. Начисление амортизации осуществляется до полного списания этого имущества или иного варианта его выбытия (например, продажи).

Имущество, стоимость которого может погашаться через амортизацию, должно одновременно отвечать следующим требованиям:

- имущество принадлежит организации на праве собственности, если иное не предусмотрено *гл.25 НК РФ*;
- имущество используется для извлечения дохода;
- его первоначальная стоимость превышает 40 000 руб.;
- срок его полезного использования превышает 12 месяцев (*п.1 ст.256 НК РФ*).

По общему правилу амортизационные отчисления исчисляются и включаются в расходы ежемесячно (*п.2 ст.259, п.3 ст.272 НК РФ*). Их размер зависит:

- 1) от стоимости амортизируемого имущества;
- 2) срока его полезного использования;
- 3) применяемого организацией метода начисления амортизации (линейного или нелинейного) (*ст.257÷259 НК РФ*).

Однако гл. 25 НК РФ предусмотрено несколько ситуаций, в которых амортизация не начисляется.

Например, не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок, приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства и т. п.

В отдельных случаях организация должна приостановить амортизацию имущества на определенное время. Это касается ситуаций, когда имущество фактически не используется в целях извлечения прибыли. К такому имуществу относятся основные средства (*п.3 ст.256 НК РФ*):

- 1) переданные по договорам в безвозмездное пользование;

2) переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

3) находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Амортизация начисляется на основании первоначальной стоимости основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств определяется как сумма расходов организации:

- 1) на приобретение;
- 2) сооружение (сборка и т. д.);
- 3) изготовление;
- 4) доставку;
- 5) доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (*п.1 ст.257 НК РФ*).

При этом суммы НДС и акцизов исключаются из состава данных расходов, кроме случаев, предусмотренных в *ст.170 НК РФ (абз.2 п.1 ст.257 НК РФ)*.

Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества.

Величина начисляемой амортизации зависит от срока полезного использования амортизируемого имущества.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого амортизируемое имущество используется для выполнения целей деятельности организации (*п.1 ст.258 НК РФ*). Этот срок организацией определяется самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества. При установлении срока необходимо руководствоваться *ст.258 НК РФ* и Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (*пп.1, 4 ст.258 НК РФ*).

Продолжительность полезного использования зависит от того, к какой амортизационной группе относится вводимый в эксплуата-

цию объект основных средств. Действующим законодательством установлено 10 амортизационных групп, а именно:

- **первая группа** – все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
- **вторая группа** – имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
- **третья группа** – имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- **четвертая группа** – имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
- **пятая группа** – имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- **шестая группа** – имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- **седьмая группа** – имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- **восьмая группа** – имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- **девятая группа** – имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- **десятая группа** – имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Если приобретенное основное средство поименовано в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (*п.1, 4 ст.258 НК РФ*), то срок его полезного использования определяется исходя из срока, установленного для соответствующей амортизационной группы.

Если основное средство в Классификации не поименовано, то срок его полезного использования организация устанавливает самостоятельно, исходя из технических условий или рекомендаций изготовителя (*п.6 ст.258 НК РФ*).

НК РФ предусмотрено два метода начисления амортизации: **линейный и нелинейный** (*п.1 ст.259 НК РФ*).

Линейный метод амортизации предусматривает равномерное начисление амортизации и соответственно равномерное отнесение стоимости амортизируемого имущества на стоимость создаваемого товара, выполняемой работы или оказываемой услуги.

Нелинейный метод начисления амортизации предполагает ее расчет не по каждому объекту основных средств, а по амортизационной группе (подгруппе) в целом (*ст.258, п.2 ст.259 НК РФ*).

Начисление амортизации должно подчиняться следующим требованиям:

1) метод начисления амортизации устанавливается единым в отношении всех объектов амортизируемого имущества;

2) в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств и нематериальных активов, которые входят в восьмую–десятую амортизационные группы, обязателен к применению исключительно линейный метод начисления амортизации (*п.3 ст.259 НК РФ*);

3) выбранный метод начисления амортизации в обязательном порядке должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения (*абз.4 п.1 ст.259 НК РФ*);

4) изменение метода начисления амортизации допускается только с начала очередного налогового периода (*абз.4 п.1 ст.259 НК РФ*). Однако переход с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации допускается не чаще одного раза в пять лет. Для обратного перехода такого ограничения не установлено.

#### **4. Прочие расходы**

К прочим расходам следует относить затраты налогоплательщика, связанные с производственным процессом, но не входящие в состав расходов, регулируемых *ст.254÷259 НК РФ*.

Примерный перечень таких затрат установлен *ст.264 НК РФ*.

Прочими расходами, например, являются:

- арендные (лизинговые) платежи (*пп.10 п.1 ст.264 НК РФ*);
- расходы на командировки (*пп.12 п. 1 ст. 264 НК РФ*);
- расходы на юридические, консультационные, аудиторские услуги.

#### **6.6.1.2. Внереализационные расходы**

В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты организации, которые непосредственно не связаны с производственным процессом и/или реализацией товаров (работ, услуг) (*ст.265 НК РФ*).

Например, внереализационными расходами являются:

- проценты по долговым обязательствам;

- расходы на ликвидацию основных средств, объектов незавершенного строительства и на списание нематериальных активов;
- в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- расходы на услуги банков, включая услуги, связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пени и штрафа в порядке, предусмотренном **ст.46 НК РФ**;
- расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и/или иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций
- и т. п.

Перечень внереализационных расходов является открытым. Следовательно, в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль можно списать и другие расходы, которые не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг) (**пп.20 п.1 ст.265 НК РФ**), но при этом соответствуют требованиям **п.1 ст.252 НК РФ**, то есть эти расходы являются экономически обоснованными и документально подтвержденными.

### 6.6.1.3. Нормируемые расходы

Некоторые расходы, предусмотренные **гл.25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»**, можно принять в уменьшение налогооблагаемой прибыли не в полном объеме, а частично, т. е. в пределах ограничений (норм), которые установлены НК РФ. Такие расходы называются нормируемыми.

В таблице 13 приведены наиболее часто встречающиеся на практике нормируемые расходы.

Таблица 13

*Нормируемые расходы для целей исчисления налога на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 НК РФ*

| <b>Нормы расходов, установленные Налоговым кодексом РФ</b> |                        |
|--|------------------------|
| Расходы на рекламу   | пп.28 п.1 ст.264 НК РФ |
| Представительские расходы                                  | пп.28 п.1 ст.264 НК РФ |

| <b>Нормы расходов, установленные Налоговым кодексом РФ</b>   |  |
|--|--|
| Проценты по долговым обязательствам, возникшим в результате контролируемой сделки  | ст.269 НК РФ                                       |
| Страхование жизни, негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное медицинское страхование                        | п.16 ст.255 НК РФ                                  |
| Резервы по сомнительным долгам   | ст.266 НК РФ                                       |
| Резервы для целей обеспечения социальной защиты инвалидов  | ст.267.1 НК РФ                                     |
| Расходы при реализации продукции СМИ и книжной продукции   | пп.43 п.1 ст. 264 НК РФ                            |
| <b>Нормы расходов, установленные постановлениями Правительства РФ</b>  |  |
| Компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей   | постановление Правительства РФ от 08.02.2002 № 92  |
| Рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов  | постановление Правительства РФ от 07.12.2001 № 861 |
| Потери от недостачи и/или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей (нормы естественной убыли) | пп.7 п.2. ст.254 НК РФ                             |
| Суммы выплаченных подъемных  | пп.5 п.1 ст.264 НК РФ                              |
| Формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию   | ст.267 НК РФ                                       |
| Формирование резервов, предназначенных для обеспечения безопасности атомных станций                                      | пп.33 п.1 ст.264 НК РФ                             |

### **6.6.2. Расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли**

Перечень расходов, которые не уменьшают полученные организацией доходы, установлен **ст.270 НК РФ**.

Этот перечень является закрытым и расширительному толкованию не подлежит. Все виды расходов, перечисленные в нем, не могут быть использованы при налогообложении прибыли для уменьшения полученного дохода.

Согласно этой статье при определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

➤ суммы начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

➤ пени, штрафы и иные санкции, в виде начисленных штрафных процентов, перечисляемые в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также в адрес государственных организаций, которым в соответствии с законодательством РФ предоставлено право наложения таких санкций;

➤ суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

➤ расходы по приобретению и/или созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств;

➤ проценты, начисленные налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения;

➤ средства, перечисляемые профсоюзным организациям;

➤ расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

➤ премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

➤ суммы материальной помощи работникам

➤ и т. д.

## **6.7. Методы учета доходов и расходов**

Для обоснования величины прибыли, подлежащей налогообложению в отчетном периоде, налогоплательщику важно знать, какие доходы и расходы могут быть признаны таковыми в отчетном периоде, а какие не могут быть признаны таковыми для целей налогообложения.

НК РФ допускает применение одного из двух следующих методов:

➤ кассовый метод (*ст.273 НК РФ*);

➤ метод начисления (*ст.271, 272 НК РФ*).

Для учета расходов и доходов должен применяться один метод. Не допускается применение различных методов для доходов и расходов. Этими требованиями реализуется принцип соответствия величины доходов, полученных в отчетном периоде, расходам, сопровождающим эти доходы.

Выбор метода учета доходов и расходов предоставлен организации-налогоплательщику. Однако при выборе этого метода существуют требования: метод начисления могут применять все организации-налогоплательщики. Кассовый метод разрешено применять ограниченному числу налогоплательщиков.

Выбранный метод в обязательном порядке отражается в учетной политике налогоплательщика и применяется им последовательно с начала налогового периода и до его окончания (*ст.313 НК РФ*).

### **6.7.1. Кассовый метод**

Этот метод предполагает, что датой получения дохода признается день:

- 1) поступления денежных средств на счета в банках и/или в кассу;
- 2) поступления иного имущества (работ, услуг) и/или имущественных прав;
- 3) погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом (например, взаимозачет).

Расходы налогоплательщиков признаются свершившимися в момент их фактической оплаты. Иными словами при кассовом методе доходы и расходы налогоплательщика определяются моментом их оплаты.

Основным условием для применения кассового метода служит величина выручки (без учета НДС). Ее средний размер за предыдущие четыре квартала не должен превышать 1 млн. руб. за каждый квартал (*п.1 ст.273 НК РФ*). Это означает, что в целом за четыре квартала выручка не может быть больше 4 млн. руб.

Не могут определять доходы и расходы по кассовому методу следующие налогоплательщики:

- банки;
- компании с выручкой в среднем за предыдущие четыре квартала более 1 млн. руб. за каждый квартал;
- участники договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества (*абз.2 п.4 ст.273 НК РФ*).

Если хозяйственная деятельность налогоплательщика не соответствует условиям применения кассового метода учета доходов

и расходов или перестала им соответствовать, то он обязан перейти на признание доходов и расходов по методу начисления.

### 6.7.2. Метод начисления

Метод начисления предполагает, что доходы и расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они возникли.

При этом доходы признаются независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и/или имущественных прав.

По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Датой получения дохода от реализации признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с *п.1 ст.39 НК РФ*, а именно дата перехода права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица.

Дата получения внереализационных доходов устанавливается индивидуально по каждому из таких доходов. Общий порядок определения даты внереализационных доходов регулируется *ст.271 НК РФ*. В табл. 16 представлены наиболее типичные виды внереализационных доходов и даты их определения, предусмотренные *ст.271 НК РФ*.

Таблица 14

*Виды внереализационных доходов и даты их определения*

| <b>Виды внереализационных доходов</b>   | <b>Дата определения дохода</b>  |
|---|---|
| 1. Безвозмездно полученное имущество (работы, услуги и иные аналогичные доходы)   | Дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) |
| 2. Доходы, полученные в виде:<br>2.1. дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций;<br>2.2. безвозмездно полученных денежных средств;<br>2.3. сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов;<br>2.4. иных аналогичных доходов | Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика       |

| Виды внереализационных доходов  | Дата определения дохода   |
|---|---|
| 3. Доходы, полученные<br>3.1. от сдачи имущества в аренду;<br>3.2. в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности;<br>3.3. в виде иных аналогичных доходов | Дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода |
| 4. Доходы в виде штрафов, пеней и/или иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба)   | Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда  |
| 5. Доходы прошлых лет   | Дата выявления дохода (получения и/или обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода)   |

Порядок признания расходов при методе начисления определен **ст.272 НК РФ**. Расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений настоящей главы, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени их фактической оплаты денежными средствами и/или иными средствами платежа. Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Датой осуществления материальных расходов признается:

- по сырью, материалам, списываемым на произведенные товары и услуги, – дата передачи в производство сырья и материалов;
- по услугам производственного характера – дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ).

Амортизация признается расходом ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации.

Оплата труда признается расходом ежемесячно исходя из суммы начисленных в соответствии со **ст.255 НК РФ** расходов на оплату труда.

**Расходы на ремонт основных средств** признаются расходами в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты.

Виды внереализационных расходов и даты их признания в соответствии со **ст.272 НК РФ** представлены в табл. 15.

Таблица 15

*Виды внереализационных расходов и даты их определения*

| <b>Виды внереализационных Расходов</b>  | <b>Дата определения расхода</b>   |
|---|---|
| 1. Налоги (авансовые платежи), сборы, иные обязательные платежи   | Дата их начисления  |
| 2. Расходы в виде:<br>2.1. оплаты сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги);<br>2.2. арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;<br>2.3. иных подобных расходов | Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода |
| 3. Расходы в виде:<br>3.1. сумм выплаченных подъемных;<br>3.2. в виде компенсации за использование в служебных целях личных легковых автомобилей и мотоциклов   | Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика  |
| 4. Расходы на:<br>4.1. командировки;<br>4.2. содержание служебного транспорта;<br>4.3. представительские расходы;<br>4.4. иные подобные расходы   | Дата утверждения авансового отчета  |
| 5. Расходы в виде сумм штрафов, пени и/или иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде возмещения убытков (ущерба)   | Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда  |

## **6.8. Порядок и сроки уплаты налога на прибыль**

Налог на прибыль уплачивается по итогам налогового периода (календарного года).

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль и авансовых платежей установлен *ст.286 НК РФ* и *ст.287 НК РФ*. По общему правилу налог на прибыль налогоплательщики должны исчислить самостоятельно.

Налог на прибыль рассчитывается по следующей формуле:

$$N_{\text{пр}} = N_{\text{б}} \cdot N_{\text{ст}}, \quad (30)$$

где

$N_{\text{б}}$  – налоговая база по налогу на прибыль, руб.;

$N_{\text{ст}}$  – налоговая ставка по налогу на прибыль, руб.

В течение налогового периода (календарного года) налогоплательщики обязаны уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль.

Авансовыми платежами называются любые платежи налога внутри налогового периода по итогам отчетного периода исходя из реальных результатов финансово-экономической деятельности, а также ежемесячные авансовые платежи на предстоящий квартал.

Налоговым законодательством предусмотрено три варианта уплаты авансовых платежей:

➤ **1-й вариант** – по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцам без уплаты ежемесячных авансовых платежей;

➤ **2-й вариант** – по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцам с уплатой ежемесячных авансовых платежей внутри каждого квартала исходя из прибыли, полученной в предыдущем квартале;

➤ **3-й вариант** – по итогам каждого месяца исходя из фактически полученной прибыли.

Первый вариант регулируется *п.3 ст.286 НК РФ*. Согласно этому пункту правом уплачивать авансовые платежи квартально могут воспользоваться организации, у которых выручка от реализации, определяемая в соответствии со *ст.249 НК РФ*, за предыдущий налоговый период не превысила в среднем 60 млн. руб.

Кроме этого этим же правом обладают бюджетные, автономные учреждения, постоянные представительства иностранных организаций, некоммерческие организации, не имеющие доходов от реализации.

Второй или третий варианты уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль должны применять налогоплательщики, которые не указаны в *п.3 ст.286 НК РФ*. Эти налогоплательщики вправе

выбрать любой из этих вариантов, зафиксировав выбранный вариант в своей учетной политике.

Согласно второму варианту налогоплательщик уплачивает ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль. Помимо квартальных авансовых платежей, уплачивает еще и ежемесячные авансовые платежи (*абз.2 п.2 ст.286 НК РФ*), которые идут в зачет квартального авансового платежа.

В целом авансовый платеж по налогу на прибыль рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{\text{пр}}^{\text{ав}} = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}}, \quad (31)$$

где

$H_{\text{пр}}^{\text{ав}}$  – авансовый платеж по налогу на прибыль за соответствующий отчетный период, руб.

Учитывая, что все расчеты по налогу на прибыль, включая авансовые платежи, ведутся нарастающим итогом внутри налогового периода, соответственно авансовые платежи за полугодие, 9 месяцев и налог на прибыль по итогам налогового периода (за календарный год) исчисляются за вычетом сумм авансовых платежей по налогу на прибыль за предыдущий отчетный период.

В результате формула (31) приобретает следующий вид:

$$H_{\text{пр } t}^{\text{ав}} = H_{\text{б } t} \cdot H_{\text{ст}} - H_{\text{пр } t-1}^{\text{ав}}. \quad (32)$$

Последовательность расчета квартальных и месячных авансовых платежей по налогу на прибыль при применении второго варианта следующая.

**Расчет авансовых платежей по налогу на прибыль и доплаты по налогу за прибыль за I квартал**

Согласно *абз.3 п.2 ст.286 НК РФ* ежемесячные авансовые платежи I квартала текущего налогового периода принимаются равными ежемесячному авансовому платежу последнего квартала предыдущего налогового периода.

По итогам своей хозяйственной деятельности I квартала налогоплательщик доплачивает в бюджет разницу между налогом, ис-

численным на основе полученной прибыли, и уплаченными авансами по налогу.

#### **Расчет авансовых платежей за II квартал**

Авансовые ежемесячные платежи во II квартале налогового периода принимаются равными одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года (*абз.4 п.2 ст.286*). Доплата налога на прибыль по итогам работы за полугодие рассчитывается как разница между налогом, начисленным за полугодие, и авансовыми платежами по налогу на прибыль, уплаченными в I и II кварталах.

#### **Расчет авансовых платежей за III квартал**

Авансовые ежемесячные платежи в III квартале налогового периода принимаются равными одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала (*абз.5 п.2 ст.286*). Доплата налога на прибыль по итогам работы за 9 месяцев рассчитывается как разница между налогом, начисленным за 9 месяцев, и авансовыми платежами по налогу на прибыль, уплаченными за полугодие и три месяца III квартала.

#### **Расчет авансовых платежей за IV квартал**

Авансовые ежемесячные платежи в IV квартале налогового периода принимаются равными одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия (*абз.6 п.2 ст.286*). Доплата налога на прибыль по итогам работы налоговый период рассчитывается как разница между налогом, начисленным за налоговый период, и суммой авансового платежа, уплаченного за 9 месяцев, и авансовыми платежами по налогу на прибыль за IV квартал.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного платежа получится отрицательной или равной нулю, то авансовые платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Изложенный порядок расчета авансовых платежей по налогу на прибыль представлен в примере 54.

## **Пример 54**

### **Ситуация 1**

#### **1. Расчет платежей по налогу на прибыль за I квартал**

##### Расчет авансовых платежей

В IV квартале предыдущего налогового периода организация уплатила авансовый платеж по налогу на прибыль в сумме 1 800 000 руб., в том числе:

- октябрь – 600 000 руб.;
- ноябрь – 600 000 руб.;
- декабрь – 600 000 руб.

На основании абз.3 п. 2 ст. 286 НК РФ на январь, февраль и март текущего налогового периода налогоплательщик заявил авансовые платежи по налогу на прибыль также в размере 600 000 руб. ежемесячно. В итоге в I квартале авансовый платеж по налогу на прибыль составил 1 800 000 руб.

##### Расчет налога на прибыль, подлежащего к доплате по итогам I квартала

По итогам работы за I квартал налогоплательщик получил прибыль в размере 11 700 000 руб. и соответственно начислил к уплате налог на прибыль в следующем размере:

$$11\,700\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% = 2\,340\,000 \text{ руб.}$$

Следовательно, с учетом уплаченного аванса по налогу на прибыль налогоплательщику по итогам I квартала необходимо доплатить:

$$2\,340\,000 \text{ руб.} - 1\,800\,000 \text{ руб.} = 540\,000 \text{ руб.}$$

#### **2. Расчет платежей по налогу на прибыль за полугодие**

##### Расчет авансовых платежей II квартала

На основании абз.4 п. 2 ст. 286 НК РФ на апрель, май и июнь текущего налогового периода расчетные величины авансовых платежей по налогу на прибыль принимаются равными «...одной трети суммы авансового платежа за первый отчетный период текущего года», то есть:

$$2\,340\,000 \text{ руб.} / 3 = 780\,000 \text{ руб.}$$

В итоге налогоплательщиком во II квартале было уплачено 2 340 000 руб. расчетных авансовых платежей по налогу на прибыль.

По итогам работы за полугодие налогоплательщик получил прибыль нарастающим итогом в размере 23 600 000 руб. и соот-

ответственно начислил к уплате авансовый платеж по налогу на прибыль за полугодие в следующем размере:

$$23\,600\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% = 4\,720\,000 \text{ руб.}$$

Расчет налога на прибыль, подлежащего к доплате по итогам полугодия

С учетом налога на прибыль, уплаченного налогоплательщиком в I квартале (2 340 000 руб.), и авансовых платежей, уплаченных во II квартале, налогоплательщику по итогам полугодия необходимо доплатить:

$$4\,720\,000 \text{ руб.} - 2\,340\,000 \text{ руб.} - 780\,000 \text{ руб.} \cdot 3 = 40\,000 \text{ руб.}$$

### **3. Расчет платежей по налогу на прибыль за 9 месяцев**

Расчет авансовых платежей III квартала

На основании абз.5 п. 2 ст. 286 НК РФ на июль, август и сентябрь текущего налогового периода расчетные авансовые платежи по налогу на прибыль принимаются равными «...одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала».

Расчетная величина ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль на III квартал будет равна:

$$(4\,720\,000 \text{ руб.} - 2\,340\,000 \text{ руб.}) / 3 = 793\,333,3 \text{ руб.}$$

В итоге налогоплательщик в III квартале выплатил 2 380 000 руб. расчетных авансовых платежей по налогу на прибыль.

Расчет налога на прибыль, подлежащего к доплате по итогам 9 месяцев

По итогам работы за 9 месяцев текущего налогового периода налогоплательщик получил прибыль нарастающим итогом в размере 39 800 000 руб. и соответственно начислил к уплате налог на прибыль в следующем размере:

$$39\,800\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% = 7\,960\,000 \text{ руб.}$$

Следовательно, налогоплательщику по итогам III квартала необходимо доплатить:

$$7\,960\,000 \text{ руб.} - 4\,720\,000 \text{ руб.} - 793\,333,3 \text{ руб.} \cdot 3 = \\ 7\,960\,000 \text{ руб.} - 4\,720\,000 \text{ руб.} - 2\,380\,000 \text{ руб.} = 860\,000 \text{ руб.}$$

#### **4. Расчет платежей по налогу на прибыль за налоговый период**

##### **Расчет авансовых платежей IV квартала**

На основании абз.6 п. 2 ст. 286 НК РФ на октябрь, ноябрь и декабрь текущего налогового периода авансовые платежи по налогу на прибыль принимаются равными одной трети от разницы между налогом на прибыль, исчисленным к уплате по итогам работы за 9 месяцев, налогом на прибыль, исчисленным к уплате по итогам работы за полугодие, то есть:

$$(7\,960\,000 \text{ руб.} - 4\,720\,000 \text{ руб.}) / 3 = 1\,080\,000 \text{ руб.}$$

В итоге налогоплательщик в IV квартале выплатил 3 240 000 руб. расчетных авансовых платежей по налогу прибыль.

##### **Расчет налога на прибыль, подлежащего к доплате по итогам налогового периода**

По итогам работы за налоговый период (календарный год) налогоплательщик получил нарастающим итогом прибыль в размере 56 300 000 руб. и соответственно начислил к уплате налог на прибыль в следующем размере:

$$56\,300\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% = 11\,260\,000 \text{ руб.}$$

Следовательно, налогоплательщику по итогам налогового периода необходимо доплатить:

$$11\,260\,000 \text{ руб.} - 7\,960\,000 \text{ руб.} - 1\,080\,000 \text{ руб.} \cdot 3 = 60\,000 \text{ руб.}$$

#### **Ситуация 2**

##### **1. Расчет платежей по налогу на прибыль за I квартал**

###### **Расчет авансовых платежей**

В IV квартале предыдущего налогового периода организация уплатила авансовый платеж по налогу на прибыль в сумме 1 800 000 руб., в том числе:

- октябрь – 600 000 руб.;
- ноябрь – 600 000 руб.;
- декабрь – 600 000 руб.

На основании абз.3 п. 2 ст. 286 НК РФ на январь, февраль и март текущего налогового периода налогоплательщик заявил авансовые платежи по налогу на прибыль также в размере 600 000 руб. ежемесячно. В итоге в I квартале авансовый платеж по налогу на прибыль составил 1 800 000 руб.

Расчет налога на прибыль, подлежащего к доплате по итогам I квартала

По итогам работы за I квартал налогоплательщик получил прибыль в размере 8 500 000 руб. и соответственно начислил к уплате платеж по налогу на прибыль за I квартал в следующем размере:

$$8\,500\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% = 1\,700\,000 \text{ руб.}$$

Начисленный авансовый платеж по налогу на прибыль меньше уплаченного расчетного авансового платежа, то есть:

$$1\,700\,000 \text{ руб.} - 1\,800\,000 \text{ руб.} = -100\,000 \text{ руб.}$$

Следовательно, по итогам I квартала налогоплательщик не будет доплачивать налог на прибыль.

**2. Расчет платежей по налогу на прибыль за полугодие**

Расчет авансовых платежей II квартала

Поскольку начисленный авансовый платеж по налогу на прибыль за I квартал меньше уплаченного расчетного авансового платежа за этот же период, то в действие вступает норма НК РФ, согласно которой в этом случае ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль не осуществляются (**абз.6 п. 2 ст. 286 НК РФ**).

По итогам работы за полугодие налогоплательщик получил прибыль нарастающим итогом в размере 12 300 000 руб. Следовательно, он обязан начислить и уплатить платеж по налогу на прибыль в следующем размере:

$$12\,300\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% = 2\,460\,000 \text{ руб.}$$

С учетом авансовых платежей по налогу на прибыль за I квартал ему предстоит перечислить в бюджет:

$$2\,460\,000 \text{ руб.} - 1\,800\,000 \text{ руб.} = 660\,000 \text{ руб.}$$

**3. Расчет платежей по налогу на прибыль за 9 месяцев**

Расчет авансовых платежей III квартала

На основании **абз.5 п. 2 ст. 286 НК РФ** на июль, август и сентябрь текущего налогового периода расчетные авансовые платежи по налогу на прибыль принимаются равными «...одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала». По итогам работы за полугодие налогоплательщиком начислен платеж по налогу на прибыль в размере 2 460 000 руб. Авансовые платежи за I квартал уплачены в сумме

1 800 000 руб. Следовательно, авансовые ежемесячные платежи по налогу на прибыль в III квартале будут равны:

$$(2\,460\,000 \text{ руб.} - 1\,800\,000 \text{ руб.}) / 3 = 660\,000 \text{ руб.} / 3 = 220\,000 \text{ руб.}$$

Расчет налога на прибыль, подлежащего к доплате по итогам 9 месяцев

По итогам работы за 9 месяцев текущего налогового периода квартал налогоплательщик получил нарастающим итогом в размере 19 800 000 руб. и соответственно начислил к уплате налог на прибыль в следующем размере:

$$19\,800\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% = 3\,960\,000 \text{ руб.}$$

Следовательно, налогоплательщику по итогам 9 месяцев необходимо доплатить налог в сумме:

$$3\,960\,000 \text{ руб.} - 2\,460\,000 \text{ руб.} - 3 \cdot 220\,000 \text{ руб.} = 840\,000 \text{ руб.}$$

**4. Расчет платежей по налогу на прибыль за налоговый период**

Расчет авансовых платежей IV квартала

На основании абз.6 п. 2 ст. 286 НК РФ на октябрь, ноябрь и декабрь текущего налогового периода авансовые платежи по налогу на прибыль принимаются равными одной трети разницы между налогом, уплаченным за 9 месяцев, и налогом, уплаченным за полугодие:

$$(3\,960\,000 \text{ руб.} - 2\,460\,000 \text{ руб.}) / 3 = 500\,000 \text{ руб.}$$

В итоге налогоплательщик в IV квартале выплатил 1 500 000 руб. расчетных авансовых платежей по налогу на прибыль.

Расчет налога на прибыль, подлежащего к доплате по итогам налогового период

По итогам работы за налоговый период (календарный год) налогоплательщик получил нарастающим итогом прибыль в размере 25 300 000 руб. и соответственно начислил к уплате налог на прибыль в размере

$$25\,300\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% = 5\,060\,000 \text{ руб.}$$

За 9 месяцев текущего налогового периода налогоплательщик уплатил авансовые платежи по налогу на прибыль в размере 3 960 000 руб. В IV квартале расчетные авансовые платежи уплачены в размере 1 230 000 руб.

Таким образом, у налогоплательщика по итогам текущего налогового периода сформировалась переплата по налогу на прибыль:

$5\,060\,000 \text{ руб.} - 3\,960\,000 \text{ руб.} - 1\,500\,000 \text{ руб.} = -400 \text{ руб.}$

Наличие переплаты по налогу на прибыль означает, что в следующем налоговом периоде налогоплательщик не будет платить авансовые платежи по налогу на прибыль до тех пор, пока не будет исчерпана эта переплата.

Помимо порядка расчета авансовых платежей налоговое законодательство РФ регулирует сроки их уплаты в бюджет.

Квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль за необходимо уплатить в бюджет в следующие сроки (**абз.2 п.1 ст.287 НК РФ**):

- за I квартал – не позднее 28 апреля;
- за I полугодие – не позднее 28 июля;
- за 9 месяцев – не позднее 28 октября.

Ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль должны быть уплачены не позднее 28-го числа каждого месяца (**абз.3 п.1 ст.287 НК РФ**). Например, аванс за январь следует перечислить в бюджет не позднее 28 января.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, обязаны перечислять авансовые платежи не позднее 28-го числа каждого месяца, следующего за отчетным периодом (**абз.4 п.1 ст.287 НК РФ**). Отчетными периодами для них являются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года (**абз.2 п.2 ст.285 НК РФ**). Таким образом, авансовые платежи по итогам января должны быть уплачены не позднее 28 февраля, авансовые платежи за февраль – не позднее 28 марта и т. д.

В целом же налог на прибыль по результатам налогового периода должен быть уплачен не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (**абз.1 п.1 ст.287, п.4 ст.289 НК РФ**).

## **6.9. Порядок уплаты налога на прибыль налоговым агентом**

Обязанности налогового агента по налогу на прибыль возникают при выплате плательщикам налога на прибыль доходов в соответствии со **ст.275 НК РФ**, а также при выплате доходов иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство на территории Российской Федерации. Порядок налогообложения таких иностранных организаций регулируется **ст. 309 НК РФ**.

Согласно этой статье российская организация признается налоговым агентом по налогу на прибыль при выплате:

➤ дивидендов российским (**п. 3 ст.275 НК РФ**) и иностранным организациям, имеющим в России постоянные представительства (**п.3 ст.275, п.6 ст.282.1 НК РФ**);

➤ процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам российским и иностранным организациям, имеющим в России постоянные представительства (за некоторым исключением) (**п.5 ст.286 НК РФ**);

➤ иностранным организациям, имеющим в России постоянные представительства, доходов, не связанных с деятельностью этих представительств (**п.4 ст.286, пп.1 п.4 ст.282, п.6 ст.282.1 НК РФ**);

➤ определенных доходов иностранным организациям, не имеющим в России постоянных представительств (**п.1 ст.309, п.1 ст.310 НК РФ**);

➤ и т. д.

Налог исчисляется и удерживается при каждой выплате доходов, указанных в **п.1 ст.309 НК РФ** в валюте выплаты дохода.

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет в валюте Российской Федерации.

Налоговый агент обязан перечислить в бюджет соответствующую сумму налога не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода российской организации или иностранной организации, в отношении которых источник выплаты дохода выступает налоговым агентом (**ст.287 НК РФ**).

## **Вопросы для самоконтроля**

- 1. Перечислите плательщиков налога на прибыль.*
- 2. Дайте определение объекта обложения налогом на прибыль и назовите его составные элементы.*
- 3. Изложите порядок определения доходов.*
- 4. Перечислите доходы, не учитываемые при формировании налоговой базы.*
- 5. Перечислите расходы, учитываемые при расчете прибыли.*
- 6. Перечислите расходы, относимые к расходам на оплату труда.*
- 7. Изложите порядок учета амортизации для целей налогообложения.*
- 8. Перечислите нормируемые расходы и порядок их учета для целей налогообложения.*
- 9. Перечислите ставки налога на прибыль.*

## **Тема 7. Водный налог**

### **7.1. Налогоплательщики и объекты обложения водным налогом**

Применение водного налога регулируется *гл.25.2 НК РФ «Водный налог»*, введенной в действие с 1 января 2005 г. вместо действовавшей до этого платы за пользование водными объектами. Кроме этого водопользование регулируется Водным кодексом РФ и постановлением Правительства РФ от 30.12.2006 № 844 *«О порядке подготовки и принятия решения о предоставлении водного объекта в пользование»*.

Налогоплательщиками водного налога являются организации и физические лица, осуществляющие специальное и/или особое водопользование в соответствии с законодательством РФ, признаваемое объектом налогообложения.

Не уплачивают водный налог организации и физические лица, использующие водные объекты на основании договоров водопользования или решений о предоставлении их в пользование, заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса РФ.

Объектами налогообложения водным налогом установлены следующие виды пользования водными объектами:

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения:

- 1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и /или природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- 2) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- 3) забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных пропусков;

4) забор воды морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

5) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

6) использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

7) использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

8) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

9) использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;

10) использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;

11) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

12) особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

13) забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

14) забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

15) использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

## **7.2. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая база и налоговые ставки**

Налоговая база определяется по каждому виду водопользования, признаваемого объектом налогообложения, а именно:

а) при заборе воды налоговая база может быть определена как:  
➤ объем воды, забранный из водного объекта за налоговый период на основании показаний водоизмерительных приборов;

➤ при отсутствии таких приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств;

➤ при невозможности использования одного из двух названных методов объем забранной воды определяется по нормам водопотребления;

б) при использовании акватории налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства по данным лицензии, а в случае ее отсутствия – по материалам технической и проектной документации;

в) при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии;

г) при лесосплаве в плотках 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.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Налоговый период установлен продолжительностью в квартал.

Налоговые ставки установлены по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в рублях за 1 тыс. м<sup>3</sup> воды, забранной из поверхностных или подземных водных объектов (*ст.333.12 НК РФ*).

1. При заборе воды:

1.1. Из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования установлены следующие ставки налога (табл. 16).

Таблица 16

*Налоговые ставки за 1 тыс. м<sup>3</sup> воды, забранной из поверхностных или подземных водных объектов*

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

| Экономический район     | Бассейн реки, озера        | Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м <sup>3</sup> воды, забранной |                              |
|-------------------------|----------------------------|--|------------------------------|
|                         |                            | из поверхностных водных объектов                                   | из подземных водных объектов |
| Уральский               | Волга                      | 294  | 444                          |
|                         | Обь                        | 282  | 456                          |
|                         | Урал                       | 354  | 534                          |
|                         | Прочие реки и озера        | 306  | 390                          |
| Западно-Сибирский       | Обь                        | 270  | 330                          |
|                         | Прочие реки и озера        | 276  | 342                          |
| Восточно-Сибирский      | Амур                       | 276  | 330                          |
|                         | Енисей                     | 246  | 306                          |
|                         | Лена                       | 252  | 306                          |
|                         | Обь                        | 264  | 348                          |
|                         | Озеро Байкал и его бассейн | 576  | 678                          |
|                         | Прочие реки и озера        | 282  | 342                          |
| Дальневосточный         | Амур                       | 264  | 336                          |
|                         | Лена                       | 288  | 342                          |
|                         | Прочие реки и озера        | 252  | 306                          |
| Калининградская область | Неман                      | 276  | 324                          |
|                         | Прочие реки и озера        | 288  | 336                          |

1.2. Из территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования (табл. 17).

Таблица 17

*Налоговые ставки за 1 тыс. м<sup>3</sup> воды, забранной из территориальных морских вод РФ*

| Море       | Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м <sup>3</sup> морской воды |
|------------|---|
| Балтийское | 8,28  |
| Белое      | 8,4   |
| Баренцево  | 6,36  |
| Азовское   | 14,88   |
| Черное     | 14,88   |
| Каспийское | 11,52   |

Окончание табл. 17

| <b>Море</b>                                       | <b>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м<sup>3</sup> морской воды</b> |
|---|---|
| Карское   | 4,8   |
| Лаптевых  | 4,68  |
| Восточно-Сибирское                                | 4,44  |
| Чукотское   | 4,32  |
| Берингово   | 5,28  |
| Тихий океан (в пределах территориального моря РФ) | 5,64  |
| Охотское  | 7,68  |
| Японское  | 8,04  |

2. При использовании акватории:

2.1. Поверхностных водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях (табл. 18).

Таблица 18

*Налоговые ставки за использование акватории*

| <b>Экономический район</b> | <b>Налоговая ставка в тысячах рублей в год за 1 км<sup>2</sup> акватории</b> |
|----------------------------|--|
| Северный                   | 32,16  |
| Северо-Западный            | 33,96  |
| Центральный                | 30,84  |
| Волго-Вятский              | 29,04  |
| Центрально-Черноземный     | 30,12  |
| Поволжский                 | 30,48  |
| Северо-Кавказский          | 34,44  |
| Уральский                  | 32,04  |
| Западно-Сибирский          | 30,24  |
| Восточно-Сибирский         | 28,20  |
| Дальневосточный            | 31,32  |
| Калининградская область    | 30,84  |

2.2. Территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования (табл. 19).

Таблица 19

*Налоговые ставки за использование акватории морей*

| <b>Море</b>                                       | <b>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м<sup>3</sup> морской воды</b> |
|---|---|
| Балтийское  | 33,84   |
| Белое   | 27,72   |
| Баренцево   | 30,72   |
| Азовское  | 44,88   |
| Черное  | 49,80   |
| Каспийское  | 42,24   |
| Карское   | 15,72   |
| Лаптевых  | 15,12   |
| Восточно-Сибирское                                | 15,00   |
| Чукотское   | 14,04   |
| Берингово   | 26,16   |
| Тихий океан (в пределах территориального моря РФ) | 29,28   |
| Охотское  | 35,28   |
| Японское  | 38,52   |

3. При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики (табл. 20).

Таблица 20

*Налоговые ставки за забор воды для целей гидроэнергетики*

| <b>Бассейн реки, озера, моря</b>                           | <b>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. кВт·ч электроэнергии</b> |
|--|---|
| Нева   | 8,76  |
| Неман  | 8,76  |
| Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень | 9,00  |
| Прочие реки бассейна Балтийского моря                      | 8,88  |
| Северная Двина   | 8,76  |
| Прочие реки бассейна Белого моря                           | 9,00  |
| Реки бассейна Баренцева моря                               | 8,76  |
| Амур   | 9,24  |
| Волга  | 9,84  |
| Дон  | 9,72  |
| Енисей   | 13,70   |
| Кубань   | 8,88  |
| Лена   | 13,50   |

Окончание табл. 20

| <b>Бассейн реки, озера, моря</b>            | <b>Налоговая ставка<br/>в рублях за 1 тыс. кВт·ч<br/>электроэнергии</b> |
|---|---|
| Обь   | 12,30   |
| Сулак                                       | 7,20  |
| Терек                                       | 8,40  |
| Урал  | 8,52  |
| Бассейн озера Байкал и река Ангара          | 13,20   |
| Реки бассейна Восточно-Сибирского моря      | 8,52  |
| Реки бассейнов Чукотского и Берингова морей | 10,44   |
| Прочие реки и озера                         | 4,80  |

4. При использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях (табл. 21).

Таблица 21

*Налоговые ставки за использование территории  
водных объектов для сплава древесины*

| <b>Бассейн реки, озера, моря</b>           | <b>Налоговая ставка<br/>в рублях за 1 тыс. м<sup>3</sup><br/>сплавляемой в плотках<br/>и кошелях древесины<br/>на каждые 100 км<br/>сплава</b> |
|--|--|
| Нева                                       | 1 656,0  |
| Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер | 1 705,2  |
| Северная Двина                             | 1 650,0  |
| Прочие реки бассейна Белого моря           | 1 454,4  |
| Печора                                     | 1 554,0  |
| Амур                                       | 1 476,0  |
| Волга                                      | 1 636,8  |
| Енисей                                     | 1 585,2  |
| Лена                                       | 1 646,4  |
| Обь  | 1 576,8  |
| Прочие реки и озера                        | 1 183,2  |

Законодательством предусмотрено поэтапное индексирование ставок водного налога. В 2014 г. принят Федеральный закон № 366-ФЗ от 24.11.2014, которым утверждены повышающие коэффициенты по отношению к налоговым ставкам водного налога (*пп.1.1 п.1 ст.333.12 НК РФ*):

- 2017 г. – 1,52;
- 2018 г. – 1,75;
- 2019 г. – 2,01;
- 2020 г. – 2,31;
- 2021 г. – 2,66;
- 2022 г. – 3,06;
- 2023 г. – 3,52;
- 2024 г. – 4,05;
- 2025 г. – 4,65.

Кроме этого при заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения увеличиваются в пять раз.

Ставка водного налога при заборе (изъятии) водных ресурсов из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается (*п.3 ст.333.12 НК РФ*) за 1 тыс. м<sup>3</sup> воды, забранной из водного объекта:

- с 01.01 по 31.12 2017 включительно – 107 руб.;
- с 01.01 по 31.12 2018 включительно – 122 руб.;
- с 01.01 по 31.12 2019 включительно – 141 руб.;
- с 01.01 по 31.12 2020 включительно – 162 руб.;
- с 01.01 по 31.12 2021 включительно – 186 руб.;
- с 01.01 по 31.12 2022 включительно – 214 руб.;
- с 01.01 по 31.12 2023 включительно – 246 руб.;
- с 01.01 по 31.12 2024 включительно – 283 руб.;
- с 01.01 по 31.12 2025 включительно – 326 руб.

### **7.3. Порядок исчисления и уплаты водного налога**

Налогоплательщик исчисляет налог самостоятельно. Сумма налога по итогам каждого налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм водного налога в отношении всех видов водопользования.

Порядок расчета водного налога представлен в примерах 55 и 56.

### **Пример 55**

ООО «XXX» использует реку Волгу для сплава леса в плотках. За третий квартал 2017 г. ООО «XXX» сплывало леса в количестве 435 тыс. м<sup>3</sup>. Сплав производился на расстоянии 600 км.

Рассчитать водный налог за прошедший налоговый период.

Налоговая база рассчитывается как произведение объема сплавленной древесины в тысячах кубических метров на протяженность сплава, то есть:

$$435 \text{ тыс. м}^3 \cdot 600 \text{ км} / 100 = 2\,610$$

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 333.12 НК налоговая ставка установлена в размере 1 636,8 руб. за 1 тыс. м<sup>3</sup> на каждые 100 км сплава.

Начиная с 2017 г. налоговые ставки по водному налогу подлежат увеличению на соответствующий коэффициент. В 2017 г. этот коэффициент установлен равным 1,15.

Таким образом, водный налог будет равен:

$$H_6 = 2\,610 \cdot 1\,636,8 \text{ руб.} \cdot 1,15 = 4\,912\,855 \text{ руб.}$$

### **Пример 56**

Организация в 2017 г. для своих производственных целей осуществляет следующие виды водопользования:

- забор воды из р. Волги;
- производит электроэнергию в бассейне р. Волги без забора воды.

Повышающий коэффициент к налоговым ставкам 1,15.

1. Расчет водного налога за забор воды

Лимит забора воды для производственных целей установлен в пределах 45 000 м<sup>3</sup>. Фактически организация забрала 72 000 м<sup>3</sup>, то есть у организации сложился перерасход в заборе воды в объеме 27 000 м<sup>3</sup>.

Налоговая ставка при заборе воды для Волго-Вятского района установлена в размере 282 руб. С учетом повышающего коэффициента эта ставка будет равна:

$$282 \text{ руб.} \cdot 1,15 = 324,3 \text{ руб. за } 1\,000 \text{ м}^3.$$

Налоговая ставка, применяемая при исчислении налога за объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период сверх установленного лимита:

$$324,3 \text{ руб.} \cdot 5 = 1\,621,5 \text{ руб. за } 1\,000 \text{ м}^3.$$

Сумма налога, исчисленная за фактический объем забранной воды, включая объем воды в пределах установленного лимита и сверх его величины и подлежащая уплате в бюджет, составит:

$$(45\,000\text{ м}^3 \cdot 324,3\text{ руб. за }1\text{ тыс. м}^3) + \\ + (27\,000\text{ м}^3 \cdot 1\,621,5\text{ руб. за }1\text{ тыс. м}^3) = 58\,374\text{ руб.}$$

## 2. Расчет водного налога при выработке электроэнергии

Количество фактически произведенной электроэнергии за налоговый период 1 700 кВт·ч. В 2015 г. налоговая ставка для водных объектов реки Волги, используемых для целей электроэнергетики, будет равна:

$$9,84\text{ руб.} / 1\text{ тыс. кВт}\cdot\text{ч} \cdot 1,15 = 11,32\text{ руб. за }1\text{ тыс. кВт}\cdot\text{ч}$$

Сумма водного налога за использование водных ресурсов для целей электроэнергетики составит:

$$1\,700\text{ кВт}\cdot\text{ч} \cdot 11,316\text{ руб.} / 1\text{ тыс. кВт}\cdot\text{ч} = 19\,237,2\text{ руб.}$$

Налоговая декларация подается в налоговую инспекцию по местонахождению объекта налогообложения. Водный налог уплачивается по местонахождению объекта налогообложения. Срок подачи налоговой декларации и уплаты налога – не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, то есть:

- I квартал – не позднее 20 апреля;
- II квартал – не позднее 20 апреля;
- III квартал – не позднее 20 октября;
- IV квартал – не позднее 20 января.

Налогоплательщики, относимые к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

## Вопросы для самоконтроля

1. Перечислите плательщиков водного налога.
2. Перечислите объекты обложения водным налогом.
3. Каков порядок и сроки уплаты сбора за пользование водными ресурсами?
4. Назовите продолжительность налогового периода, установленного для водного налога.
5. Назовите виды использования водных ресурсов, при которых водопользователь не будет являться плательщиком водного налога.

## **Тема 8. НДС**

### **8.1. Общие положения по налогу на добычу полезных ископаемых. Понятие и виды полезных ископаемых для целей налогообложения**

Налог на добычу полезных ископаемых (НДС) – это прямой федеральный налог, взимаемый с недропользователей.

НДС регулируется гл.26 НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2002 г. (*введена Федеральным законом от 08.08.2001 № 126-ФЗ*). Одновременно были отменены действовавшие отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и некоторые платежи за пользование недрами, а также акцизы на нефть.

В целях налогообложения полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом или извлеченном из недр минеральном сырье, соответствующая требованиям как российских, так и международных стандартов.

Полезное ископаемое, прошедшее дальнейшую переработку, например обогащение, относится к продукции обрабатывающей промышленности и поэтому подвергается налогообложению по иным режимам.

Для целей налогообложения в *ст.337 НК РФ* определены следующие виды полезных ископаемых:

- 1) горючие сланцы;
- 2) уголь, в том числе антрацит, уголь коксующийся, уголь бурый, прочие виды углей;
- 3) торф;
- 4) углеводородное сырье, в том числе:
  - *нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;*
  - *газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья;*
  - *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;*
- 5) товарные руды, в том числе:

- черных металлов (железо, марганец, хром);
- цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, 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, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий);

➤ многокомпонентные комплексные руды;

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

7) 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);

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

9) битуминозные породы;

10) сырье редких металлов (индий, кадмий, теллур, таллий, галлий), а также другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;

11) неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрит, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий,

песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии);

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

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

14) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, то есть извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений;

15) соль природная и чистый хлористый натрий;

16) подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды;

17) сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

## **8.2. Налогоплательщики и объекты обложения налогом на добычу полезных ископаемых**

Согласно *ст.334 НК РФ* плательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, имеющие лицензии на пользование недрами.

НК РФ определено, что указанные лица подлежат постановке на учет в налоговых органах по отдельному основанию – в качестве налогоплательщика НДС.

Постановка на учет осуществляется в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии на пользование участком недр по месту нахождения участка, на территории соответствующего субъекта РФ.

Налогоплательщики, осуществляющие добычу полезных ископаемых на участке недр, расположенном:

- на континентальном шельфе Российской Федерации;

➤ за пределами территории Российской Федерации, но находящейся под ее юрисдикцией;

➤ на территориях, арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора, подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Перечень полезных ископаемых, подлежащих налогообложению при их добыче, а также перечень полезных ископаемых, не признаваемых объектами налогообложения, зафиксирован в **ст. 336 НК РФ**.

Объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются:

1) полезные ископаемые, добытые на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов и/или потерь добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;

3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, но находящейся под ее юрисдикцией, а также на территориях, арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора.

Не признаются объектом налогообложения:

➤ общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

➤ добытые минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;

➤ полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов горнодобывающего производства, если эти полезные ископаемые при их добыче из недр подлежали налогообложению;

➤ дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

Перечень общераспространенных полезных ископаемых, добыча которых не подпадает под обложение НДС, определяется региональным законодательством. Однако наиболее типичные виды таких ископаемых следующие:

➤ глины, кроме бетонитовых, огнеупорных, кислотоупорных, используемых для фарфорово-фаянсовой, металлургической, лакокрасочной и цементной промышленности, каолина;

➤ известняки, кроме используемых в цементной, металлургической, химической, стекольной, целлюлозно-бумажной и сахарной промышленности, для производства глинозема, минеральной подкормки животных и птиц;

➤ пески, кроме формовочных, стекольных, абразивных, для фарфорово-фаянсовой, огнеупорной и цементной промышленности, содержащих рудные минералы в промышленных концентрациях;

➤ песчано-гравийные, гравийно-песчаные породы;

➤ сапропель, кроме используемого в лечебных целях;

➤ суглинки, супеси, кроме используемых в цементной промышленности.

### **8.3. Налоговая база. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого и его оценка для целей налогообложения**

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого, в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого.

Для большинства полезных ископаемых налоговая база  $H_G$  определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, то есть:

$$H_G = Q \cdot Ц, \quad (33)$$

где

$Q$  – количество добытого полезного ископаемого, нат. ед.;

$Ц$  – стоимостной параметр оценки единицы объема добытого полезного ископаемого, руб.

По добытому углю, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутному газу и газу горючему природному из

всех видов месторождений углеводородного сырья налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Однако и в том, и в другом случае при определении налоговой базы по добытому полезному ископаемому должны быть решены две задачи:

- 1) определен объем добытого полезного ископаемого;
- 2) установленный объем добытого полезного ископаемого должен получить стоимостную оценку.

Порядок определения количества добытых полезных ископаемых регулируется *ст.339 НК РФ*.

Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со *ст.340 НК РФ*.

### **8.3.1. Порядок определения количества добытых полезных ископаемых**

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается тот его объем, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций по добыче (извлечению) из недр (отходов, потерь), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения.

Налогообложению подлежит расчетное количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы. Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно.

В зависимости от вида добытого полезного ископаемого его количество может быть измерено:

- в единицах массы или объема;
- в единицах массы нетто – для добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной.

Количество добытого полезного ископаемого может устанавливаться прямым или косвенным методами (*ст.339 НК РФ*).

Для целей налогообложения применяемый метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике и применяется налогоплательщиком в течение всей его деятельности по добыче полезного ископаемого. Метод определения количества добытого полезного ископаемого мо-

жет быть изменен только при изменении технологии добычи полезных ископаемых.

**Прямой метод** определения количества добытых полезных ископаемых основан на применении измерительных средств и приборов. В этом случае количество фактически добытого полезного ископаемого  $Q_{\text{пи}}^{\text{д}}$  рассчитывается как следующая разница:

$$Q_{\text{пи}}^{\text{д}} = Q_{\text{пи}}^{\text{р}} - П_{\text{ф}}, \quad (34)$$

где

$Q_{\text{пи}}^{\text{р}}$  – расчетное количество добытого полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы при применяемой технологии добычи, нат. ед.;

$П_{\text{ф}}$  – фактические потери полезного ископаемого при его добыче в условиях применяемой технологии, нат. ед.

Размеры потерь полезного ископаемого при его добыче подлежат утверждению в виде соответствующих нормативов или норм. Потери полезного ископаемого в пределах утвержденных нормативов облагаются по ставке 0 % или 0 руб., то есть фактически налогом на добычу полезных ископаемых не облагаются.

Фактические потери полезного ископаемого учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам этих измерений.

При отсутствии технических и иных возможностей применения прямого метода определения количества добытого полезного ископаемого применяется косвенный метод.

**Косвенный метод** – это метод, предполагающий определение объема добытого полезного ископаемого расчетно, то есть на основании данных о содержании добытого полезного ископаемого в общем объеме извлеченного минерального сырья.

### **8.3.2. Порядок оценки стоимости количества добытых полезных ископаемых**

Порядок оценки стоимости добытых полезных ископаемых для расчета налоговой базы регулируется *ст.340 НК РФ*.

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

- 1) исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации добытых полезных ископаемых;
- 2) исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации без учета субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью;
- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Применение каждого из перечисленных методов предполагает следующий порядок действий:

- 1) определение стоимости единицы добытого полезного ископаемого;
- 2) оценка стоимости объема добытого полезного ископаемого.

### **8.3.2.1. Метод 1. Оценка стоимости добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации**

Метод предполагает определение налоговой базы исходя из сложившихся цен реализации добытых полезных ископаемых. Стоимость единицы добытого полезного ископаемого  $C_{ед}^{пи}$  рассчитывается как отношение выручки от реализации полезного добытого ископаемого к количеству добытого полезного ископаемого, то есть:

$$C_{ед}^{пи} = \frac{V_{реал}^{пи}}{Q_{реал}^{пи}}, \quad (35)$$

где

$V_{реал}^{пи}$  – выручка от реализации полезного ископаемого без НДС и акцизов, руб.;

$Q_{реал}^{пи}$  – количество добытого полезного ископаемого, н.е.

При расчете стоимости единицы добытого полезного ископаемого с использованием формулы (35) выручка от реализации принимается в расчет без НДС и акцизов, если добываемое ископаемое является подакцизным товаром. Кроме этого выручка уменьшается

на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

В сумму расходов по доставке включаются:

- расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешне-торговых сделках;
- расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции до получателя;
- расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом;
- расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг в портах и транспортно-экспедиционных услуг.

Говоря иными словами, стоимость реализованного полезного ископаемого уменьшается на расходы, не связанные с его добычей.

Стоимость добытого полезного ископаемого  $C_{\text{доб}}^{\text{пи}}$  определяется как следующее произведение:

$$C_{\text{доб}}^{\text{пи}} = C_{\text{ед}}^{\text{пи}} \cdot Q_{\text{доб}}^{\text{пи}}, \quad (36)$$

где

$Q_{\text{доб}}^{\text{пи}}$  – количество добытого полезного ископаемого, н.е.

Оценка стоимости добытого полезного ископаемого производится отдельно по каждому его виду.

Порядок применения метода 1 при обосновании величины налоговой базы по добытому полезному ископаемому приведен в примере 57.

### **Пример 57**

*На участке недр добывается железная руда. Объем ее добычи за истекший налоговый период составил 63 500 т. В предыдущем налоговом периоде было продано 62 300 т железной руды. Выручка от реализации этой железной руды составила 25 678 900 руб., в том числе:*

- НДС 3 917 120 руб.;
- транспортные расходы от участка недр до места передачи железной руды покупателю 458 800 руб. (без НДС);

- расходы по страхованию груза 326 000 руб.;
- прочие расходы, связанные с оформлением документов по транспортировке железной руды, 56 300 руб.

Государственные субсидии отсутствовали.

Налоговая база по добытой железной руде для расчета НДС в текущем налоговом периоде будет рассчитываться в следующем порядке:

1) рассчитывается стоимость 1 т железной руды, реализовано в предыдущем налоговом периоде:

$$(25\,678\,900 \text{ руб.} - 3\,917\,120 \text{ руб.} - 458\,800 \text{ руб.} - 326\,000 \text{ руб.} - 56\,300 \text{ руб.}) / 62\,300 \text{ т} = 335,8 \text{ руб.};$$

2) расчет величины налоговой базы добытой железной руды в текущем налоговом периоде:

$$335,8 \text{ руб.} \cdot 63\,500 \text{ т} = 21\,323\,642,90 \text{ руб.}$$

### **8.3.2.2. Метод 2. Оценка стоимости добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации с учетом государственных субсидий**

Этот метод применяется в том случае, если добыча полезных ископаемых является убыточной и убыток покрывается государственными субсидиями.

Согласно этому методу налоговая база рассчитывается исходя из сложившихся цен реализации, уменьшенных на субсидии из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

В сумму расходов по доставке включаются:

- расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешне-торговых сделках;
- расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции до получателя;
- расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом;
- расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг в портах и транспортно-экспедиционных услуг.

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

Все расчеты, предполагаемые к проведению этим методом, проводятся с использованием формул (34), (35) и (36).

Порядок применения метода 2 в целом аналогичен порядку применения метода 1. Стоимость реализованного полезного ископаемого также уменьшается на расходы, не связанные с его добычей, а также на полученные государственные субсидии, покрывающие убытки горнодобывающих предприятий из-за разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью добытого полезного ископаемого.

Порядок применения метода 2 представлен в примере 58.

### **Пример 58**

*На участке недр добывается железная руда. Объем добычи за истекший налоговый период составил 63 500 т.*

*В предыдущем налоговом периоде было продано 62 300 т железной руды. Выручка от реализации этой железной руды составила 25 678 900 руб., в том числе:*

- НДС 3 917 120 руб.;*
- транспортные расходы 458 800 руб. (без НДС);*
- расходы по страхованию груза 326 000 руб.;*
- прочие расходы, связанные с оформлением документов по транспортировке грузов, 56 300 руб.*

*Государственные субсидии составляли 28,5 руб. на 1 т добытой железной руды.*

*Налоговая база по добытой железной руде для расчета НДС в текущем налоговом периоде будет рассчитываться следующим образом:*

*1) рассчитывается стоимость 1 т железной руды, реализованной в предыдущем налоговом периоде:*

*➤ государственные субсидии на реализованный объем железной руды составили:*

$$28,5 \text{ руб.} \cdot 63\,500 \text{ т} = 1\,809\,750 \text{ руб.};$$

- расчет стоимости тонны проданной железной руды:  
(25 678 900 руб. – 3 917 120 руб. – 458 800 руб. –  
– 326 000 руб. – 56 300 руб. – 1 809 750 руб.) / 62 300 т =*

= 306, 76 руб.;

2) расчет стоимости (налоговой базы) добытого полезного ископаемого в текущем налоговом периоде:

$306, 76 \text{ руб.} \cdot 63 500 \text{ т} = 19 479 037, 75 \text{ руб.}$

### **8.3.2.3. Метод 3. Оценка стоимости добытого полезного ископаемого по его расчетной стоимости**

В случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого в предыдущих налоговых периодах налогоплательщик применяет способ оценки добытого полезного ископаемого, основанный на его расчетной стоимости.

Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета. В этом случае налогоплательщик применяет порядок признания доходов и расходов, используемый им для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

По своему экономическому содержанию расчетная стоимость представляет собой себестоимость добычи полезного ископаемого, то есть налоговая база в этом случае принимается равной стоимости добычи полезного ископаемого.

Для определения расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются следующие виды расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде.

#### ***1. Материальные расходы***

В составе материальных расходов учитываются расходы, связанные непосредственно с добычей полезного ископаемого.

Расходы, понесенные в процессе хранения, транспортировки, упаковки и иной подготовки полезного ископаемого при его реализации, а также расходы, осуществленные налогоплательщиком при производстве и реализации иных видов продукции, товаров (работ, услуг), не учитываются.

#### ***2. Расходы на оплату труда***

Расходы на оплату труда включают в себя расходы на оплату труда работников, занятых при добыче полезных ископаемых. Расходы на оплату труда прочих работников не учитываются.

### ***3. Амортизация***

Начисленная амортизация уменьшается на суммы, начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, не связанному с добычей полезных ископаемых.

### ***4. Расходы на ремонт основных средств***

Расходы на ремонт основных средств, начисленные в налоговом периоде, уменьшаются на расходы по ремонту основных средств, не связанных с добычей полезных ископаемых.

### ***5. Расходы на освоение природных ресурсов***

Расходы на освоение природных ресурсов определяются в соответствии со ***ст.261 НК РФ***.

### ***6. Прочие расходы***

В прочие расходы включаются все оставшиеся расходы, которые непосредственно связаны с добычей полезного ископаемого.

Перечисленные расходы делятся на прямые и косвенные. Такое деление расходов обусловлено различиями в методике их отнесения на себестоимость продукции.

Прямые расходы, произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода, распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец налогового периода. Из названных расходов к прямым относятся материальный расходы, расходы на ремонт основных средств, расходы на освоение природных ресурсов.

Косвенные расходы, произведенные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность налогоплательщика пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов.

Общая сумма расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде, распределяется между добытыми полезными ископаемыми пропорционально доле каждого добытого полезного ископаемого в общем количестве добытых полезных ископаемых в этом налоговом периоде. Сумма косвенных расходов, относящаяся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, полно-

стью включается в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых за соответствующий налоговый период.

Порядок распределения расходов, понесенных при добыче нескольких видов полезных ископаемых, изложен в примере 59.

### **Пример 59**

*Организация ведет добычу калийных солей и хлористого натрия на одном участке. В отчетном налоговом периоде было добыто всего 180 т солей, в том числе:*

- > 63 т калийной соли или 35 % от общего объема добытых солей;*
- > 117 т натриевой соли или 65 % от общего объема добытых солей.*

*Налоговая ставка для калийных солей установлена в размере 3,8 %, а для хлористого натрия 5,5 %. Поскольку налогообложение этих двух видов полезных ископаемых осуществляется по различным ставкам, необходимо рассчитать налоговую базу по каждому полезному ископаемому отдельно.*

*Реализация добываемых солей в предыдущих налоговых периодах не проводилась. Следовательно, величину налоговой базы по добываемым солям налогоплательщик может установить на основе их расчетной стоимости.*

*По данным бухгалтерии общая сумма расходов на добычу составила 1 230 000 руб. При отсутствии данных о реализации полезного ископаемого его стоимость в целях налогообложения оценивается на основании расходов, понесенных при его добыче.*

*В рассматриваемом примере общая сумма расходов при добыче полезных ископаемых составила 1 230 000 руб. Принцип этого распределения – пропорционально доле каждого вида полезного ископаемого в общем объеме добычи.*

*Так, на долю калийных солей приходится расходов:*

$$1\,230\,000 \cdot 35\% = 430\,500 \text{ руб.}$$

*На долю натриевых солей соответственно приходится расходов:*

$$1\,230\,000 \cdot 65\% = 799\,500 \text{ руб.}$$

## **8.4. Налоговый период. Порядок и сроки уплаты НДС. Налоговые ставки**

Длительность налогового периода для НДС установлена продолжительностью, равной календарному месяцу (*ст.341 НК РФ*). Налог исчисляется и уплачивается по итогам каждого налогового периода по каждому виду полезного ископаемого. Срок уплаты НДС – не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (*ст.342 НК РФ*). Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (*ст.343 НК РФ*).

Налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование. Налог, исчисленный по полезным ископаемым, добытым за пределами территории РФ, подлежит уплате в бюджет по месту нахождения налогоплательщика.

Налоговые ставки и их применение в отношении отдельных видов полезных ископаемых установлены в *ст.342 НК РФ*. Характерной особенностью налоговых ставок по НДС является их большое количество, а также ежегодное изменение либо самих ставок, либо корректирующих их коэффициентов.

Приведенные ниже налоговые ставки по НДС соответствуют их уровню по состоянию на 2015 г. Значения этих ставок рекомендуется использовать в качестве освоения методики расчета НДС.

Налоговым кодексом РФ предусмотрено применение следующих видов ставок:

- адвалорные ставки (как правило, в процентах), применяемые к стоимостной налоговой базе;
- специфические (например, в рублях за тонну) применяются к количеству добытого полезного ископаемого;
- льготная налоговая ставка 0 % (0 руб.).

По большей части полезных ископаемых установлены адвалорные налоговые ставки, а по нефти, природному газу, газовому конденсату и углям – специфические.

Льготная налоговая ставка применяется при добыче:

- природных ресурсов в размере нормативных потерь;

➤ подземных вод, которые содержат природные ресурсы, в частности, если от их добычи зависит разработка иных полезных ископаемых;

➤ природных ресурсов во время разработки остаточных запасов полезных ископаемых;

➤ полезных ископаемых, которые остались в породах или в отходах перерабатывающих производств, по причине отсутствия в РФ технологии их извлечения;

➤ попутного газа;

➤ минеральных вод, которые используются в лечебных целях, за исключением их непосредственной продажи в переработанном виде;

➤ подземных вод, которые находят свое применение в сельскохозяйственных целях;

➤ сверхвязкой нефти;

➤ нефти, добытой, на территории Якутии, Иркутской области и Красноярского края в объеме до 25 млн. т, если разработка запасов на выделенном участке происходила не более 10 лет;

➤ нефти, добытой на территории Северного полярного круга в объеме до 35 млн. т, если разработка запасов на выделенном участке происходила не более 10 лет;

➤ нефти, добытой на территории Азовского и Каспийского морей в объеме до 10 млн. т, если разработка запасов на выделенном участке происходила не более 7 лет;

➤ нефти, добытой, на территории полуострова Ямал в объеме до 15 млн. т, если разработка запасов на участке недр происходила не более 7 лет.

По остальным полезным ископаемым установлены следующие налоговые ставки налогообложения:

➤ добыча калийных солей – 3,8 %;

➤ добыча торфа, горючих сланцев, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд – 4,0 %;

➤ добыча кондиционной руды черных металлов – 4,8 %;

➤ добыча сырья радиоактивных металлов, горно-химического неметаллического сырья (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд), неметаллического сырья, используемого в основном в строительной индустрии, соли

природной и чистого хлористого натрия, подземных промышленных и термальных вод, нефелинов, бокситов – 5,5 %;

➤ добыча горнорудного неметаллического сырья, битуминозных пород, концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки, – 6,0 %;

➤ добыча концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота), драгоценных металлов, являющихся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота), кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья, 7,5 % при добыче минеральных вод – 6,5 %;

➤ добыча кондиционных руд цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов), редких металлов, как образующих собственные месторождения, так и являющихся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых, многокомпонентных комплексных руд, а также полезных компонентов многокомпонентной комплексной руды, за исключением драгоценных металлов; природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней – 8,0 %;

➤ добыча 1 т нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной:

- на период с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно – 766 руб.;

- на период с 1 января по 31 декабря 2016 г. включительно – 857 руб.;

- на период с 1 января 2017 г. – 919 руб.;

➤ добыча 1 т газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья – 42 руб.;

➤ добыча газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья на период с 1 января по 31 декабря 2015 г. – 766 руб. за 1 000 м<sup>3</sup>;

➤ антрацит – 47 руб. за 1 т;

➤ уголь коксующийся – 57 руб. за 1 т;

➤ уголь бурый – 11 руб. за 1 т;

➤ прочие виды и марки углей – 24 руб. за 1 т.

## 8.5. Особенности налогообложения добычи нефти

В общем виде налог на добычу полезных ископаемых по нефти  $НДПИ_{нфт}$  рассчитывается по следующей формуле:

$$НДПИ_{нфт} = H_{ст}^{нфт} \cdot V_{нфт}, \quad (37)$$

где

$H_{ст}^{нфт}$  – ставка налога по нефти, руб./т;

$V_{нфт}$  – объем добытой обессоленной, обезвоженной и стабилизированной нефти, т.

Однако составляющие формулы (37) подлежат определенной корректировке. Налогообложению подлежит объем нефти, освобожденной от различного рода примесей. Поэтому объем добытой нефти, выступающий в качестве налоговой базы, корректируется на присутствующие в ее составе загрязняющие примеси, а также на потери в пределах утвержденного норматива.

Говоря иными словами, налогоплательщик проводит работу по определению количества добытого полезного ископаемого – в данном случае нефти – подлежащего налогообложению.

Порядок проведения этой корректировки рассмотрен в примере 60.

### **Пример 60**

*Организация «ХХХ» занимается добычей нефти на территории России на основании лицензии, выданной в 2015 г. В учетной политике организации закреплён косвенный метод определения количества добытого полезного ископаемого.*

*В январе 2017 г. организация добыла 1 256 т сырой нефти. Химический анализ сырой нефти показал, что содержание в ней механических примесей, примесей воды, хлористых солей и попутного газа составляет 18,16 %.*

*Таким образом, количество добытой обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти составляет:*

$$1\,256\,т \cdot (100 - 18,16\%) = 1\,027,91\,т.$$

*Нормативный уровень потерь нефти, утверждённый Минэнерго России по данному участку недр, составляет 0,243 %.*

Соответственно потери, возникающие при добыче нефти, составляют:

$$1\,027,91\text{ т} \cdot 0,243\% = 2,496\text{ т}.$$

Потери добываемого полезного ископаемого в пределах установленного норматива облагаются НДС по ставке 0 руб.

В результате количество нефти, облагаемое по общей ставке, составляет:

$$1\,027,91\text{ т} - 2,496\text{ т} = 1\,025,41\text{ т}.$$

Корректировка налоговой ставки более сложная. Ее цель – учет рыночных условий продажи нефти и условия ее добычи.

Федеральным законом от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» с 1 января 2015 г. внесены изменения в **ст.342 гл.26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых»**.

Согласно этим изменениям налоговая ставка корректируется по следующей формуле:

$$H_{\text{ст}}^{\text{СК}} = H_{\text{ст}} \cdot K_{\text{ц}} - D_{\text{м}}, \quad (38)$$

где

$H_{\text{ст}}^{\text{СК}}$  – скорректированная налоговая ставка, руб.;

$K_{\text{ц}}$  – коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (определяется в порядке, установленном **п.3 ст.342 НК РФ**);

$D_{\text{м}}$  – показатель, характеризующий особенности добычи нефти.

Коэффициент  $K_{\text{ц}}$ , характеризующий динамику мировых цен на нефть, ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Порядок его расчета регулируется **п.3 ст. 342 НК РФ**, которым предусмотрена следующая формула расчета этого коэффициента:

$$K_{\text{ц}} = (Ц - 15) \cdot P/261, \quad (39)$$

где

$C$  – средний за налоговый период уровень цен сорта нефти «Urals» в долларах США за баррель;

$P$  – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю, устанавливаемого Центральным банком РФ.

Не позднее 15-го числа каждого месяца Минэкономразвития России должно публиковать данные о среднемесечном уровне цен на нефть сорта «Urals» в «Российской газете» (распоряжение Правительства РФ от 19 августа 2002 г. № 1118-р). Кроме этого, ФНС РФ ежемесячно рассылает эти данные по налоговым инспекциям и публикует на своем официальном сайте в разделе «Документы».

Если к установленному сроку уплаты НДС необходима информация не будет размещена в официальных источниках, организации придется рассчитывать величину коэффициента  $K_{ц}$  самостоятельно. Такой порядок следует из положений **п.3 ст.342 НК РФ**.

В примере 61 изложен общий порядок расчета коэффициента  $K_{ц}$  (данные примера условны).

### **Пример 61**

*Для расчета коэффициента, характеризующего динамику мировых цен на нефть ( $K_{ц}$ ) за январь 2017 г., бухгалтер организации использовал следующие данные:*

› *средний уровень цен нефти сорта «Urals» на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья в январе 2017 г. – 46,14 USD/барр. (условное значение);*

› *среднее значение официального курса доллара США к рублю в январе 2017 г. – 61,7233 руб./USD (условное значение).*

*Величина коэффициента  $K_{ц}$  в январе 2017 г. составляет:*

$$(46,14 \text{ USD/барр.} - 15) \cdot 61,7233 \text{ руб./USD} / 261 = 7,3642$$

Порядок расчета показателя  $D_{м}$  регулируется **ст.342.5 НК РФ «Порядок определения показателя, характеризующего особенности добычи нефти ( $D_{м}$ )»**, введенной в действие 01.01.2015 Федеральным законом № 366-ФЗ от 24.11.2014. Согласно этой статье показатель  $D_{м}$  рассчитывается по следующей формуле:

$$D_{м} = K_{ндпи} \cdot K_{ц} \cdot (1 - K_{в} \cdot K_{з} \cdot K_{д} \cdot K_{дв} \cdot K_{кан}) - K_{к}, \quad (40)$$

где

$K_{\text{ндпи}}$  – постоянная величина, ежегодно устанавливаемая государством (*ст.342.5 НК РФ*), равная 559 руб. (с 1 января по 31 декабря 2016 г.);

$K_{\text{в}}$  – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (*п.2 ст.342.5 НК РФ*);

$K_{\text{з}}$  – коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр (*п. 3 ст. 342.5 НК РФ*);

$K_{\text{кан}}$  – коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти (*п. 4 ст. 342.5 НК РФ*);

$K_{\text{д}}$  – коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти (*ст. 342.2 НК РФ*);

$K_{\text{дв}}$  – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья (*ст.342.2 НК РФ*).

$K_{\text{к}}$  – устанавливается равным 306 на период с 1 января по 31 декабря 2017 года включительно, 357 - на период с 1 января по 31 декабря 2018 года включительно, 428 - на период с 1 января 2019 года по 31 декабря 2020 года включительно, 0 - с 1 января 2021 года.

Всю совокупность выше перечисленных коэффициентов условно можно разделить на две группы:

1) коэффициенты, учитывающие экономические условия реализации добытой нефти;

2) коэффициенты, учитывающие технические и технологические условия добычи нефти.

К коэффициентам второй группы относятся все прочие коэффициенты, приведенные в формуле (40). Значения этих коэффициентов либо устанавливаются государством, включая порядок их расчета, либо обосновываются техническими службами налогоплательщиков.

Коэффициент  $K_{\text{в}}$  характеризует степень выработанности  $C_{\text{в}}$  конкретного участка недр, значение которой рассчитывается по следующей формуле:

$$C_{\text{в}} = N / V_{\text{з}}, \quad (41)$$

где

$N$  – сумма накопленной добычи нефти с учетом потерь по данным государственного баланса за предыдущий год;

$V_3$  – сумма извлекаемых запасов нефти категорий А, В, С1 и С2 по конкретному участку недр и накопленной добычи сначала разработки участка (по данным государственного баланса на 1 января 2006 г.).

Если степень выработанности участка недр  $C_B > 1$ , то коэффициент  $K_B = 0,3$ . Если степень выработанности участка недр  $C_B < 0,8$ , то коэффициент  $K_B = 1$ . Если степень выработанности участка недр  $0,8 \leq C_B \leq 1$ , то коэффициент  $K_B$  рассчитывается по следующей формуле:

$$K_B = 3,8 - 3,5 \cdot N / V_3, \quad (42)$$

где

$N$  – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;

Применение коэффициента  $K_B$  позволяет организациям, добывающим нефть на давно разрабатываемых и значительно истощенных участках недр, использовать коэффициент, понижающий общую ставку НДС.

Коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр  $K_3$ , определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании **п.5 ст.342 НК РФ**.

В случае если величина начальных извлекаемых запасов  $V_3$  конкретного участка недр превышает или равна 5 млн. т и/или степень выработанности запасов  $N/V_3$  конкретного участка недр превышает значение, равное 0,05, то коэффициент  $K_3$  принимается равным 1.

В случае если сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр  $N$  превышает начальные извлекаемые запасы нефти  $V_3$ , использованные при расчете коэффициента  $K_3$  по формуле, приведенной в настоящем пункте, к сумме превышения применяется коэффициент  $K_3$ , равный 1.

Коэффициент  $K_d$  уменьшает ставку НДС в зависимости от степени сложности добычи нефти.

Значение коэффициента  $K_d$  принимается равным от 0 до 1, если нефть добывается из конкретных залежей, соответствующих следующим условиям (***п.1 ст.342.2 НК РФ***):

➤ равным 0,2 – при добыче нефти из конкретной залежи углеводородного сырья с утвержденным показателем проницаемости не более  $2 \times 10^{-3}$  мкм и эффективной нефтенасыщенной толщиной пласта по указанной залежи не более 10 м;

➤ равным 0,4 – при добыче нефти из конкретной залежи углеводородного сырья с утвержденным показателем проницаемости не более  $2 \times 10^{-3}$  мкм и эффективной нефтенасыщенной толщиной пласта по указанной залежи более 10 м;

➤ равным 0,8 – при добыче нефти из конкретной залежи углеводородного сырья, отнесенной к продуктивным отложениям тюменской свиты в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых;

➤ равным 1 – при добыче нефти из прочих залежей углеводородного сырья, характеристики которых не соответствуют характеристикам, указанным в подпунктах 2–4 указанного пункта.

При этом использовать значения коэффициента  $K_d$  меньше 1 можно при условии одновременного выполнения следующих условий:

➤ в проектной документации указано, что скважины, из которых добывается нефть, расположены на залежах, указанных в ***пп.1÷4 п.1 ст.342.2 НК РФ***;

➤ учет добытой нефти и фактических потерь ведется с соблюдением требований ***п.9 ст.339 НК РФ***;

➤ нефть добывается из залежей, запасы которых либо учтены в государственном балансе по состоянию на 1 января 2012 г. и имеют степень выработанности участка недр менее 3 %, либо поставлены на государственный баланс после 1 января 2012 г.

При невыполнении хотя бы одного условия значение коэффициента  $K_d$  принимается равным 1 (***п.6 ст.342.2 НК РФ***). Этот коэффициент применяется с месяца, следующего за тем месяцем, в котором запасы нефти конкретной залежи поставили на государственный баланс. Срок, в течение которого организация может

применять значения коэффициента  $K_d$  меньше 1, определяется в соответствии с **п.2 ст.342.2 НК РФ**.

Коэффициент  $K_{дв}$  уменьшает ставку НДС в зависимости от степени выработанности конкретной залежи нефти.

Порядок расчета НДС по добытой нефти изложен в примере 62 (с использованием результатов предыдущих примеров 60 и 61).

### **Пример 62**

*Налоговая ставка 919 руб. за 1 т нефти.*

*Объем добытой обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти 1 025, 41 т (пример 62).*

*Коэффициент  $K_u = 7,3642$  (пример 60).*

*Прочие характеристики участка недр нефтедобычи:*

- степень выработки недр  $C_v \leq 0$ , коэффициент  $K_g = 0,3$ ;*
- величина начальных запасов нефти  $V_3 > 5$  млн. т, коэффициент  $K_3 = 1$ ;*
- по степени сложности добычи нефти  $K_d = 0,4$ ;*
- запасы нефти на участке недр поставлены на государственный баланс 1 января 2014 г., следовательно, налогоплательщик в течение 180 налоговых периодов (180 месяцев) может применять в расчетах показателя  $D_m$  коэффициент  $K_{дв}$ , равный по значению  $K_d$ , то есть 0,4 (**абз.3 п.2 ст.342.2 НК РФ**);*
- коэффициент  $K_{кан} = 306$ .*

*Таким образом, НДС по добытой нефти согласно формулам (37) и (40) будет равен:*

$$\text{НДС} = 1\,025,41 \text{ т} \cdot (919 \text{ руб.} \cdot 7,3642 - (530 \cdot 7,3642 \cdot (1 - 0,3 \cdot 1 \cdot 0,4 \cdot 0,4 \cdot 1) - 306)) = 3\,443\,346,31 \text{ руб.}$$

## **8.6. Особенности налогообложения добычи угля**

В общем виде налогообложение угля сводится к следующим особенностям:

- налоговые ставки для исчисления НДС по углю установлены в рублях на тонну добытого угля в зависимости от его вида (антрацита, угля коксующегося, угля бурого и иного угля);*

➤ налоговые ставки корректируются на коэффициенты-дефляторы, ежеквартально устанавливаемые по каждому виду угля, а также на коэффициенты-дефляторы, применявшиеся в предыдущие кварталы;

➤ коэффициенты-дефляторы разрабатываются Правительством РФ и подлежат официальной публикации не позднее 1-го числа 2-го месяца квартала, на который определяются коэффициенты-дефляторы;

➤ рассчитанный налог на добытый уголь может быть уменьшен на расходы, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда;

➤ предельная величина налогового вычета рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно как произведение суммы налога, исчисленного при добыче угля на каждом участке недр, и коэффициента  $K_T$ , определяемого в соответствии со **ст.343.1 НК РФ**. Его значение устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике и не может превышать 0,3.

Для целей налогообложения добываемый уголь разделен на следующие виды:

- антрацит – 47 руб./т;
- уголь коксующийся – 57 руб./т;
- уголь бурый – 11 руб./т;
- прочие виды и марки углей – 24 руб./т.

Налог, подлежащий уплате, определяется отдельно по каждому участку недр и по каждому виду угля. Расчет налога проводится по следующей формуле:

$$НДПИ = V \cdot H_{ст} \cdot K_{д_t} \cdot \prod_{t=1}^n (K_{д_{t-1}} \cdot \dots \cdot K_{д_{t-n}}), \quad (43)$$

где

$V$  – объем добытого угля, т;

$H_{ст}$  – налоговая ставка для соответствующего типа угля, руб./т;

$K_{д_t}$  – коэффициент-дефлятор, утвержденный на текущий квартал  $t$ ;

$K_{д_{t-1}}$  – коэффициент-дефлятор, действовавший в квартале  $t-1$  (предыдущие кварталы);

$\prod_{t=1}^n (K_{Д_{t-1}} \cdot \dots \cdot K_{Д_{t-n}})$  – произведение коэффициентов-дефляторов, действовавших в кварталах, предшествующих отчетному кварталу.

Коэффициенты-дефляторы, применяемые для корректировки ставки налога на добычу угля, устанавливаются по каждому его виду, указанному в *пп.1.1 п.2 ст.337 НК РФ* (табл. 22).

Таблица 22

*Коэффициенты-дефляторы к ставке НДС*

| Период              | Коэффициенты-дефляторы |                   |             |                    | Основание                            |
|---------------------|------------------------|-------------------|-------------|--------------------|--------------------------------------|
|                     | антрацит               | уголь коксующийся | уголь бурый | прочие марки углей |                                      |
| IV квартал 2017 г.  | 0,924                  | 0,832             | 0,995       | 1,032              | Российская газета, № 246, 31.10.2017 |
| III квартал 2017 г. | 0,996                  | 0,820             | 0,986       | 0,938              | Российская газета, № 168, 01.08.2017 |
| II квартал 2017 г.  | 1,226                  | 1,331             | 1,090       | 1,081              | Российская газета, № 92, 28.08.2017  |
| I квартал 2017 г.   | 1,102                  | 1,668             | 0,996       | 1,132              | Российская газета, № 20, 31.01.2017  |
| IV квартал 2016 г.  | 1,209                  | 1,044             | 0,998       | 1,108              | Российская газета, № 245, 28.10.2016 |
| III квартал 2016 г. | 0,926                  | 0,971             | 1,013       | 0,949              | Российская газета, № 167, 29.07.2016 |
| II квартал 2016 г.  | 0,992                  | 1,059             | 1,044       | 1,024              | Российская газета, № 167, 29.07.2016 |
| I квартал 2016 г.   | 0,942                  | 1,018             | 0,995       | 1,013              | Российская газета № 18 от 29.01.2016 |

Порядок применения коэффициентов-дефляторов и расчет НДС по добытому углю изложен в примере 63.

**Пример 63**

Организация «Х» в IV квартале 2017 г. добыла следующее количество угля:

- антрацит – 23 800 т;
- уголь коксующийся – 44 350 т;
- уголь бурый – 22 900 т.

Перечисленные марки углей организация «Х» добывает начиная со следующих периодов:

- антрацит – с IV квартала 2016 г.;
- уголь коксующийся – с II квартала 2017 г.;
- уголь бурый – со IV квартала 2017 г.

По добываемым маркам угля организации утверждены нормативные потери, приведенные в табл. 23.

В этой же таблице указаны фактические потери угля при его добыче.

Таблица 23

**Нормативные и фактические потери угля  
при его добыче организацией «Х»**

| Марка угля        | Норматив<br>потерь,<br>% на 1 т | Потери угля при его добыче, т |            |
|-------------------|---------------------------------|-------------------------------|------------|
|                   |                                 | в пределах<br>норматива       | фактически |
| Антрацит          | 5,0                             | 1 190,0                       | 1 080,0    |
| Уголь коксующийся | 4,5                             | 1 995,8                       | 1 995,8    |
| Бурый уголь       | 3,8                             | 870,2                         | 1 200,0    |

*Налоговые ставки:*

- антрацит – 47 руб./т;
- уголь коксующийся – 57 руб./т;
- уголь бурый – 11 руб./т.

**Расчет налоговой базы**

Налоговая база по добытым углям рассчитывается с учетом допустимых потерь угля, а именно:

➤ потери угля в пределах норматива облагаются по ставке 0 руб.;

➤ потери угля, превышающие нормативный уровень, облагаются по действующей налоговой ставке.

По антрациту фактические потери угля меньше нормативного уровня. Поэтому налоговая база применяется к объему добытого угля за вычетом нормативного уровня его потерь, то есть:

➤ по действующей налоговой ставке облагается

$$23\ 800\ \text{т} - 1\ 190\ \text{т} = 22\ 610\ \text{т};$$

➤ по ставке 0 руб. облагается 1 190 т.

По коксующемуся углю фактические потери при его добыче равны нормативному уровню. Поэтому налоговая база, облагаемая по действующей налоговой ставке, принимается равной:

$$44\ 350\ \text{т} - 1\ 995,8\ \text{т} = 42\ 354,2\ \text{т}.$$

По ставке 0 руб. облагается 1 995,8 т.

По бурому углю фактические потери при его добыче превышают нормативный уровень. Следовательно, налоговая база, облагаемая по действующей ставке, будет равна:

$$22\ 900\ \text{т} - 870,2\ \text{т} = 22\ 098,8\ \text{т}.$$

По ставке 0 руб. облагаются потери угля в пределах установленного норматива, то есть 870,2 т.

### **Расчет НДС по добытым маркам углей**

Необходимые коэффициенты-дефляторы взяты из табл. 22.

#### **2.1. Расчет НДС по антрациту**

Добыча антрацита ведется с IV квартала 2016 г. Следовательно, для расчета НДС в расчет принимаются коэффициенты-дефляторы, начиная с этого квартала, то есть:

$$\begin{aligned} \text{НДС} &= 22\ 610\ \text{т} \cdot 47\ \text{руб.} \cdot 0,924 \cdot 0,996 \cdot 1,226 \times \\ &\times 1,102 \cdot 1,209 = 1\ 321\ 301,1\ \text{руб.} \end{aligned}$$

#### **2.2. Расчет НДС по углю коксующемуся**

Добыча коксующегося угля ведется с II квартала 2017 г. Следовательно, для расчета НДС в расчет принимаются коэффициенты-дефляторы, начиная с этого квартала, то есть:

$$\text{НДС} = 44\ 350\ \text{т} \cdot 57\ \text{руб.} \cdot 0,832 \cdot 0,820 \cdot 1,331 = 2\ 295\ 533,9\ \text{руб.}$$

#### **2.3. Расчет НДС по бурому углю**

Добыча бурого угля ведется с III квартала 2017 г. Следовательно, для расчета НДС в расчет принимаются коэффициенты-дефляторы, начиная с этого квартала, то есть:

$$\text{НДС} = 22\ 900\ \text{т} \cdot 11\ \text{руб.} \cdot 1,032 = 259\ 960,8\ \text{руб.}$$

В итоге организация «Х» по добытым углям должна заплатить НДС в следующем размере:

$$\begin{aligned} &1\ 321\ 301,1\ \text{руб.} + 2\ 295\ 533,9\ \text{руб.} + \\ &+ 259\ 960,8\ \text{руб.} = 3\ 876\ 795,8\ \text{руб.} \end{aligned}$$

Начисленный к уплате НДС может быть уменьшен на налоговые вычеты по установленным законом основаниям. Действующим законодательством предусмотрено два основания:

➤ если налогоплательщики осуществили за счет собственных средств разведку месторождений или полностью возместили государству все расходы, понесенные им на поиск и разведку соответствующего количества запасов полезных ископаемых, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответ-

ствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7 (*п.2 ст.342 НК РФ*);

➤ если налогоплательщик произвел расходы, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда.

Основные требования к расходам, уменьшающим НДС, следующие:

➤ они должны быть экономически обоснованы;

➤ документально подтверждены.

Законодательством установлены следующие виды расходов, которые могут быть приняты к вычету:

➤ расходы на приобретение и создание амортизируемого имущества;

➤ расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение объектов основных средств.

Организация, являющаяся плательщиком НДС и претендующая на его уменьшение, должна зафиксировать перечень расходов, принимаемых к налоговому вычету, в своей учетной политике для целей налогообложения.

Расходы, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, учитываются отдельно по каждому участку недр и обособленно от других расходов.

Расходы, относящиеся одновременно к нескольким участкам недр, учитываются по каждому участку недр в доле, определяемой налогоплательщиком в соответствии с принятой им учетной политикой.

Величина налогового вычета  $H_{\text{ВЫЧ}}$  не может превышать предельного значения, установленного на отчетный налоговый период. Она рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{\text{ВЫЧ}} = \text{НДС} \cdot K_{\text{Т}}, \quad (44)$$

где

$\text{НДС}$  – налог, исчисленный при добыче угля на каждом участке недр за налоговый период (месяц);

$K_{\text{Т}}$  – корректирующий коэффициент.

Коэффициент  $K_{\text{Т}}$  рассчитывается для каждого участка недр отдельно в соответствии с порядком, устанавливаемым Правитель-

ством РФ. Этот коэффициент учитывает степень метанообильности участка недр и склонности угля к самовозгоранию в пласте.

Значение данного коэффициента фиксируется в учетной политике предприятия для целей налогообложения и не может быть более 0,3 (*п.3 ст.343.1 НК РФ*).

Коэффициент  $K_T$  рассчитывается по следующей формуле:

$$K_T = K_M + K_C, \quad (45)$$

где

$K_M$  – коэффициент метанообильности;

$K_C$  – коэффициент, учитывающий склонность угля к самовозгоранию в пласте.

Если сумма  $(K_M + K_C) > 0,3$ , то коэффициент  $K_T$  устанавливается равным 0,3.

Коэффициент  $K_M$  устанавливается для каждого участка недр, на котором осуществляется добыча угля, исходя из его метанообильности и категорий угольных шахт.

Коэффициент  $K_C$  определяется для каждого участка недр в зависимости от категорий пластов угля по склонности к самовозгоранию.

Если расходы налогоплательщика по обеспечению безопасных условий труда превышают предельную сумму налогового вычета, они могут учитываться при определении налогового вычета в течение последующих 36 месяцев.

Порядок применения налоговых вычетов, связанных с расходами по обеспечению безопасности труда, изложен в примере 64.

### **Пример 64**

*В учетной политике организации «Х» зафиксированы следующие значения коэффициента  $K_T$ :*

- по участку недр, на котором добывается антрацит, – 0,3;*
- по участку недр, на котором добывается коксующийся уголь, – 0,25;*
- по участку недр, на котором добывается бурый уголь, – 0,1.*

Соответственно величины допустимых налоговых вычетов по участкам недр с учетом начисленного НДС (см. данные примера бб) следующие:

➤ по участку недр, на котором добывается антрацит:

$$0,3 \cdot 1\,471\,398,93 \text{ руб.} = 441\,419,68 \text{ руб.};$$

➤ по участку недр, на котором добывается коксующийся уголь:

$$0,25 \cdot 2\,075\,055,1 \text{ руб.} = 518\,763,78 \text{ руб.}$$

➤ по участку недр, на котором добывается бурый уголь:

$$0,1 \cdot 288\,388,44 \text{ руб.} = 28\,838,84 \text{ руб.}$$

Фактически организация «Х» по участкам недр понесла следующие расходы на обеспечение безопасности труда:

➤ по участку недр, на котором добывается антрацит, – 358 000 руб.;

➤ по участку недр, на котором добывается коксующийся уголь, – 780 000 руб.;

➤ по участку недр, на котором добывается бурый уголь, – 96 300 руб.

Превышение допустимой величины налогового вычета имело место на участках недр по добыче антрацита и бурового угля. НДС по антрациту и бурому углю в отчетном периоде может быть принят только в пределах допустимой величины. Оставшаяся часть расходов на обеспечение безопасных условий труда может быть учтена в составе вычетов в следующих налоговых периодах.

Таким образом, по маркам добытого угля организация «Х» должна заплатить в бюджет следующие суммы НДС:

➤ антрацит:

$$1\,471\,398,93 \text{ руб.} - 441\,419,68 \text{ руб.} = 1\,029\,979,25 \text{ руб.};$$

➤ коксующийся уголь:

$$2\,075\,055,1 \text{ руб.} - 518\,763,78 \text{ руб.} = 1\,556\,291,32 \text{ руб.};$$

➤ бурый уголь:

$$288\,388,44 \text{ руб.} - 28\,838,84 \text{ руб.} = 259\,549,60 \text{ руб.}$$

Итого НДС к уплате в бюджет 2 845 820,17 руб.

Налоговая декларация по НДС представляется в инспекцию по местонахождению участка недр. НДС перечисляется в бюджет не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

## **Вопросы для самоконтроля**

- 1. Перечислите налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых.*
- 2. Порядок постановки на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых.*
- 3. Что является объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых?*
- 4. Перечислите виды налоговых баз для исчисления НДС и дайте им характеристику.*
- 5. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого.*
- 6. Назовите продолжительность налогового периода для исчисления НДС и виды налоговых ставок для исчисления НДС.*
- 7. Порядок исчисления и уплаты НДС.*
- 8. Порядок и особенности налогообложения добычи нефти.*
- 9. Особенности и порядок добычи угля.*
- 10. Порядок применения налоговых вычетов при добыче угля.*

## **Тема 9. Специальные налоговые режимы**

### **9.1. Общие положения о специальных налоговых режимах налогообложения**

В налоговой системе РФ помимо общих режимов существуют так называемые специальные режимы налогообложения. Они представляют собой особый установленный НК РФ порядок определения элементов налогов, а также порядок освобождения от уплаты некоторых налогов и сборов при определенных условиях.

Порядок применения специальных режимов регулируется *разделом VIII.1. «Специальные налоговые режимы»*, введенной в действие Федеральным законом от 29.12.2001 № 187-ФЗ. Этот раздел включает в себя следующие главы:

- » глава 26.1. «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)»;
- » глава 26.2. «Упрощенная система налогообложения»;
- » глава 26.3. «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности»;
- » глава 26.4. «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции»;
- » глава 26.5. «Патентная система налогообложения».

Эти режимы были специально введены для малого предпринимательства. Основная идея специальных налоговых режимов заключается в замене совокупности налогов и сборов, уплачиваемых налогоплательщиками, одним налогом.

Введение специальных налоговых режимов предполагает достижение следующих целей:

- » создание благоприятных экономических и финансовых условий деятельности организаций, индивидуальных предпринимателей, относящихся к сфере малого предпринимательства;
- » снижение налоговой нагрузки для малого предпринимательства;
- » облегчение администрирования налогообложения.

В настоящее время к специальным налоговым режимам в системе налогов РФ относятся следующие системы налогообложения:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН);
- 2) упрощенная система налогообложения (УСН);
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- 4) патентная система налогообложения;
- 5) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Специальные налоговые режимы появились в налоговой системе РФ в конце 1990-х годов прошлого века. Их введение связано со сложностями для малого предпринимательства и индивидуальных предпринимателей исчисления обычных налогов для определенных видов деятельности или определенных доходов.

В основе специальных налоговых режимов лежит главный элемент – единый налог и некоторое количество налогов и сборов, заменить которые единым налогом невозможно или не целесообразно.

Одним из первых специальных налоговых режимов в НК РФ появился единый сельскохозяйственный налог. Деятельность сельскохозяйственных производителей является низкорентабельной, и поэтому содержать нормальный штат квалифицированных бухгалтеров для них было затруднительно. Введение единого сельскохозяйственного налога должно было облегчить положение сельскохозяйственных производителей с точки зрения налогового администрирования.

Самый значимый специальный налоговый режим по охвату налогоплательщиков – это упрощенная система налогообложения. В целом она может использоваться не только в малом бизнесе, но и среднем. Основные ограничения использования упрощенной системы налогообложения – это величина получаемого дохода, численность персонала и стоимость основных производственных фондов.

Следующим видом специальных налоговых режимов является единый налог на вмененный доход (ЕНВД). Этот режим весьма распространен, так как на определенном этапе своего использования для некоторых видов малого бизнеса он был обязательным к применению. Как правило, сфера применения ЕНВД – мелкий

бизнес, доходы и расходы которого контролировать практически невозможно. Этот вид налогового спецрежима считается весьма удобным для его администрирования со стороны органов власти. Поступления от ЕНВД являются весьма серьезной статьей дохода местных бюджетов, а простота исчисления и прозрачность делают его весьма эффективным.

Патентную форму уплаты налога можно расценивать как упрощенный вариант ЕНВД. Отличительной особенностью патентной формы налогообложения является то, что она практически не связана с налогообложением результатов деятельности налогоплательщика. В большей степени речь идет о взимании налога на определенный вид бизнеса или деятельности. Патентная форма налогообложения эффективна при налогообложении микробизнеса, учет результатов деятельности которого и налоговый контроль над которым практически невозможны. Эта форма специального налогообложения считается весьма перспективной и предполагается, что патентная форма заменит ЕНВД.

## **9.2. Единый сельскохозяйственный налог**

### **9.2.1. Общие вопросы ЕСХН**

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) – один из установленных НК РФ специальных налоговых режимов, предусматривающий особый порядок исчисления и уплаты налогов. ЕСХН регулируется *гл.26.1 НК РФ «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)»*.

ЕСХН ориентирован на малый бизнес в сельском хозяйстве и нацелен на то, чтобы упростить расчет и уплату налогов в предпринимательской деятельности.

Основные особенности ЕСХН заключаются в следующем:

- ЕСХН применяется в добровольном порядке;
- ЕСХН предусматривает сокращение количества уплачиваемых налогов;
- прочие налоги и сборы уплачиваются в соответствии с порядком, предусмотренным в их отношении НК РФ;
- применение ЕСХН не освобождает организации и индивидуальных предпринимателей, перешедших на этот режим налогообложения, от исполнения обязанностей налоговых агентов;

➤ применять ЕСХН могут сельскохозяйственные производители, выполняющие требования, изложенные в *ст.346.2 НК РФ*.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются:

1. Организации и индивидуальные предприниматели, которые:

- производят сельскохозяйственную продукцию;
- осуществляют ее первичную переработку;
- реализуют произведенную ими сельскохозяйственную продукцию.

При этом доля дохода от реализации этой продукции должна составлять не менее 70 % от общего объема реализации товаров, выполненных работ или оказанных услуг.

2. Сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), деятельность которых регулируется Федеральным законом от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» и у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства, включая продукцию первичной переработки, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов, составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 %.

3. Сельскохозяйственными товаропроизводителями также признаются:

➤ 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;

➤ рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели, у которых:

а) средняя численность работников не превышает за налоговый период 300 человек;

б) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и/или произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70 %;

*в) рыболовство осуществляется на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности или используемых на основании договоров фрахтования.*

### **9.2.2. Налогоплательщики ЕСХН**

Плательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном *гл.26.1 НК РФ*.

Применение ЕСХН предусматривает освобождение налогоплательщиков от уплаты следующих налогов:

1. Организации на ЕСХН освобождаются от уплаты:

➤ *налога на прибыль за исключением налога с доходов, полученных в виде дивидендов, и доходов по операциям с отдельными видами долговых обязательств;*

➤ *налога на имущество организаций;*

➤ *налога на добавленную стоимость, кроме НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и иные территории под ее юрисдикцией;*

➤ *НДС с операций по договорам о совместной деятельности, договорам инвестиционного товарищества, договорам доверительного управления имуществом или концессионным соглашениям на территории РФ.*

2. Индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты:

➤ *налога на доходы физических лиц в части доходов от предпринимательской деятельности (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам 35 % и 9 %);*

➤ *налога на имущество физических лиц в части имущества, используемого для предпринимательской деятельности;*

➤ *налога на добавленную стоимость, кроме НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС по договорам о совместной деятельности, договорам инвестиционного товарищества, договорам доверительного управления имуществом или концессионным соглашениям на территории РФ.*

### 9.2.3. Условия и порядок применения ЕСХН

Право применения системы налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога закреплено за организациями и индивидуальными предпринимателями, которые соответствуют ниже изложенным условиям и их соблюдают (*ст.346.2 НК РФ*):

1) сельскохозяйственные товаропроизводители, у которых доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукты ее первичной переработки, составляет не менее 70 % в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год;

2) сельскохозяйственные потребительские кооперативы, у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию ее первичной переработки, составляет не менее 70 % в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год;

3) рыбохозяйственные организации, являющиеся градо- и поселкообразующими организациями и соответствующие следующим условиям:

➤ *если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и/или произведенной из них собственными силами рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70 %;*

➤ *если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования;*

4) рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели с начала следующего календарного года, если они удовлетворяют следующим условиям:

➤ *если средняя численность работников за каждый из двух календарных лет, предшествующих календарному году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, не превышает 300 человек;*

➤ *если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и/или произведенной из них собственными*

*силами рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70 %;*

5) вновь созданные в текущем году организации, сельскохозяйственные потребительские кооперативы с начала следующего календарного года, если в отчетном периоде текущего календарного года доля дохода от реализации произведенной этими организациями сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, составляет не менее 70 % от общей реализации товаров (работ, услуг);

б) вновь созданные в текущем календарном году рыбохозяйственные организации или вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога с начала следующего календарного года при соблюдении ими следующих условий:

➤ *если по итогам последнего отчетного периода в текущем календарном году средняя численность работников не превышала 300 человек;*

➤ *если в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) за последний отчетный период в текущем календарном году доля дохода от реализации выловленных ими рыбы и/или объектов водных биологических ресурсов, включая продукцию их первичной переработки, составляет не менее 70 % от общего объема реализации товаров (работ, услуг);*

➤ *если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования;*

7) вновь зарегистрированные в текущем календарном году индивидуальные предприниматели с начала следующего календарного года, если за период до 1 октября текущего года в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 %.

Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога:

1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством и реализацией подакцизных товаров;

2) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;

3) казенные, бюджетные и автономные учреждения.

#### **9.2.4. Порядок перехода на применение ЕСХН**

Сельскохозяйственные товаропроизводители для перехода на ЕСХН в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого планируется переход на ЕСХН, подают в налоговый орган по своему местонахождению заявление, в котором указывается необходимая для этого перехода информация.

Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о применении ЕСХН в 5-дневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе.

Налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, не вправе до окончания налогового периода перейти на иные режимы налогообложения.

Налогоплательщик утрачивает право применять ЕСХН, если по итогам налогового периода он не соответствует условиям, установленным *п.2,5,6 ст.346.2 НК РФ*.

Налогоплательщик, утративший право на применение ЕСХН, в течение месяца после истечения налогового периода должен произвести перерасчет налоговых обязательств по НДС, налогу на прибыль, НДФЛ, налогу на имущество организаций и имущество физических лиц за весь налоговый период. При этом по перечисленным налогам налогоплательщик должен перечислить пени за их несвоевременную уплату, а также пени за несвоевременную уплату авансовых платежей по этим налогам.

Налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения.

Переход на применение ЕСХН допускается не ранее чем через один год после того, как налогоплательщик утратил право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

### 9.2.5. Объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговый и отчетный периоды

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (*ст.346.4 НК РФ*), то есть:

$$H_{\text{б}t} = D_t - P_t, \quad (45)$$

где

$H_{\text{б}t}$  – налоговая база отчетного периода нарастающим итогом, руб.;

$D_t$  – доход, полученный в отчетном периоде, нарастающим итогом, руб.;

$P_t$  – расходы, понесенные налогоплательщиком в отчетном периоде, исчисленные нарастающим итогом, руб.

При расчете налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить полученный в отчетном периоде доход на убыток прошлого налогового периода. Под убытком понимается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии.

Налогоплательщики вправе:

➤ осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток;

➤ перенести на текущий налоговый период сумму убытка, полученного в предыдущем налоговом периоде;

➤ перенести убыток, полученный в предыдущем налоговом периоде целиком или частично на любой год в течение последующих девяти лет.

При переносе убытков, полученных в предыдущие налоговые периоды, налогоплательщик должен руководствоваться следующими правилами:

1) перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены;

2) убыток, полученный налогоплательщиками при применении иных режимов налогообложения, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога к перекрытию за счет будущих доходов не принимается;

3) убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, в случае перехода на иные режимы налогообложения к перекрытию за счет будущих доходов и иных источников не принимается.

Для налогоплательщиков, применяющих ЕСХН, налоговым периодом установлен календарный год, отчетным периодом – полугодие (*ст.346.7 НК РФ*).

Налоговая ставка установлена в размере 6 % (*ст.346.8 НК РФ*).

## **9.2.6. Порядок определения доходов и расходов для целей налогообложения. Дата признания доходов и расходов**

### **9.2.6.1. Порядок определения доходов и дата их признания**

При применении специального налогового режима ЕСХН в соответствии со *ст.346.5 НК РФ* в качестве доходов учитываются следующие поступления:

➤ доходы от реализации, определяемые как выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (*ст.249 НК РФ*);

➤ внереализационные доходы, определяемые в соответствии со *ст.250 НК РФ*.

При определении объекта налогообложения не учитываются:

➤ доходы, указанные в *ст.251 НК РФ*;

➤ доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным *п.3, 4 ст.284 НК РФ*, в порядке, установленном *гл. 25 НК РФ*;

➤ доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным *пп.2,4,5 ст.224 НК РФ*, в порядке, установленном *гл.23 НК РФ*.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и/или в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и/или имущественных прав, а также погашения задолженности иным способом.

### 9.2.6.2. Порядок определения расходов и дата их признания

Перечень расходов, принимаемых для исчисления налоговой базы ЕСХН, указан *п.2 ст.346.5 НК РФ*. При этом основное требование к этим расходам – обоснованность и документальное подтверждение, то есть расходы должны соответствовать требованиям *п.1 ст.252 НК РФ*.

Свершившимися расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Под оплатой товаров (работ, услуг) и/или имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика – приобретателя указанных товаров (работ, услуг) и/или имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и/или передачей имущественных прав.

Порядок учета различных видов расходов, а также даты их признания представлены в табл. 24.

Таблица 24

*Виды расходов, учитываемых при применении ЕСХН,  
и даты их признания*

| <b>Виды расходов</b>   | <b>Дата признания расхода</b>  |
|--|--|
| 1. Материальные расходы, в том числе расходы на приобретение сырья и материалов (включая расходы на приобретение семян, рассады, саженцев и другого посадочного материала, удобрений, кормов, медикаментов, биопрепаратов и средств защиты растений) | Дата списания денежных средств с расчетного счета, дата выплаты из кассы |
| 2. Расходы на оплату труда   | Дата списания денежных средств с расчетного счета, дата выплаты из кассы |
| 3. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для их дальнейшей реализации, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке  | Дата их фактической оплаты поставщику                                    |
| 4. Расходы на уплату налогов и сборов  | Дата фактической оплаты  |

В отношении расходов, связанных с приобретением, сооружением, изготовлением, достройкой, реконструкцией, модернизацией и техническим перевооружением основных средств, а также расходов на приобретение, создание нематериальных активов при применении ЕСХН установлен особый порядок их учета и соответственно

определения даты признания их свершившимися. Этот порядок предусматривает следующие условия и требования:

1) приобретение, сооружение, изготовление, достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация и техническое перевооружение основных средств – с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) нематериальные активы, приобретенные или созданные налогоплательщиком самостоятельно, – с момента принятия этих нематериальных активов на бухгалтерский учет;

3) основные средства и нематериальные, приобретенные, сооруженные или изготовленные налогоплательщиком самостоятельно, до перехода на применение ЕСХН их стоимость включается в расходы в следующем порядке:

*а) основные средства и нематериальные активы со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение первого календарного года применения единого сельскохозяйственного налога;*

*б) основные средства и нематериальные активы со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого календарного года применения ЕСХН – 50 % стоимости, второго календарного года – 30 % стоимости и в течение третьего календарного года – 20 % стоимости;*

*в) основные средства и нематериальные активы со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение первых 10 лет применения единого сельскохозяйственного налога равными долями от стоимости основных средств и нематериальных активов;*

4) если налогоплательщик перешел на уплату ЕСХН с момента постановки на учет в налоговых органах, стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете;

5) основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, учитываются в расходах с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав;

6) расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки учитываются в составе расходов равномерно в течение

срока, определенного налогоплательщиком, но не менее семи лет. Суммы расходов учитываются равными долями за отчетный и налоговый периоды.

Определение сроков полезного использования основных средств и нематериальных активов осуществляется в соответствии со **ст.258 НК РФ** на основании утверждаемой Правительством Российской Федерации классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в данной классификации, устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей этих основных средств.

### 9.2.7. Порядок исчисления и уплаты ЕСХН

Единый сельскохозяйственный налог в налоговом периоде рассчитывается и уплачивается двумя частями:

первая часть: по итогам отчетного периода (полугодия) рассчитывается и уплачивается авансовый платеж по ЕСХН;

вторая часть: по итогам налогового периода (календарного года) непосредственно рассчитывается и уплачивается ЕСХН.

Авансовый платеж по ЕСХН ( $H_{ав}^{ЕСХН}$ ) рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{ав}^{ЕСХН} = (D_{оп} - P_{оп}) \cdot H_{ст}, \quad (46)$$

где

$D_{оп}$  – доходы нарастающим итогом, полученные налогоплательщиком в отчетном периоде, руб.;

$P_{оп}$  – расходы нарастающим итогом, полученные налогоплательщиком в отчетном периоде, руб.;

$H_{ст}$  – налоговая ставка, руб.

Если за полугодие организация получила убыток (расходы больше доходов), сумма авансового платежа по ЕСХН признается равной нулю.

Единый сельскохозяйственный налог по итогам налогового периода ( $H_{итп}^{ЕСХН}$ ) рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{\text{нп}}^{\text{ЕСХН}} = (D_{\text{нп}} - P_{\text{нп}}) \cdot H_{\text{ст}} - H_{\text{ав}}^{\text{ЕСХН}}, \quad (47)$$

где

$D_{\text{нп}}$  – доходы нарастающим итогом, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде (календарном году), руб.;

$P_{\text{нп}}$  – расходы нарастающим итогом, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде (календарном году), руб.

Согласно **п.3 ст.346.9 НК РФ** сумма авансового платежа засчитывается в счет уплаты ЕСХН по итогам года. Однако разница между начисленным налогом и авансовым платежом может быть отрицательной, то есть:

$$(H_{\text{нп}}^{\text{ЕСХН}} - H_{\text{ав}}^{\text{ЕСХН}}) < 0. \quad (48)$$

Такая ситуация возможна в том случае, если уровень доходов налогоплательщика снизится, а уровень расходов, наоборот, возрастет.

Полученную отрицательную разницу – налог к уменьшению – налогоплательщик вправе:

- зачесть в счет недоимки по другим федеральным налогам, если таковая имеется;
- зачесть в счет предстоящих платежей по ЕСХН или другим федеральным налогам;
- вернуть на свой расчетный счет.

Уплата единого сельскохозяйственного налога и авансового платежа по ЕСХН производится налогоплательщиками по местонахождению организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

ЕСХН по итогам налогового периода уплачивается одновременно с подачей налоговой декларации. Наиболее поздняя дата подачи декларации и уплаты ЕСХН – 31 марта года, следующего за отчетным.

Порядок расчета ЕСХН изложен в примере 64.

### **Пример 64**

ООО «ХХХ» выращивает и реализует растительные культуры. ООО «ХХХ» уплачивает ЕСХН, платит взносы на обязательное социальное страхование своих работников и на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний. Суммарный тариф равен 30 %.

В декабре 2017 г. ввело в эксплуатацию 2 единицы производственного оборудования:

➤ первая единица со сроком службы 2 года и первоначальной стоимостью 109 000 руб., в том числе НДС;

➤ вторая единица оборудования со сроком службы 5 лет и первоначальной стоимостью 253 000 руб., в том числе НДС.

Обе единицы оборудования были оплачены в январе следующего налогового периода.

По состоянию на 1 января 2017 г. в учете ООО «ХХХ» отражен убыток за 2016 год в сумме 40 000 руб.

В первом полугодии 2018 г. ООО «ХХХ» провела следующие хозяйственные операции:

1) приобретены минеральные удобрения;

2) приобретены саженцы растений;

3) начислена заработная плата работникам ООО «ХХХ»;

4) начислены и частично оплачены взносы по обязательному социальному страхованию;

5) реализована продукция собственного производства на 980 000 руб.;

б) получена предоплата в размере 150 000 руб.

Поскольку ООО «ХХХ» применяет специальный налоговый режим в виде ЕСХН, то, следовательно, оно плательщиком НДС не является. Поэтому весь НДС, предъявленный ООО «ХХХ» в счетах при приобретении ими товарно-материальных ценностей (ТМЦ) или оборудования, относится на стоимость оборудования и ТМЦ. По приобретенному оборудованию порядок списания его стоимости на расходы следующий.

По первой производственной единице ее стоимость (95 000 руб., в том числе НДС) списывается на расходы в течение одного года, так как для этой производственной единицы установлен срок службы менее трех лет. Списание стоимости осуществ-

ляется равными долями – 50 % стоимости в I полугодии и оставшиеся 50 % во II полугодии.

Стоимость второй производственной единицы, срок службы которой 5 лет, относится на расходы в следующем порядке:

➤ в первый год эксплуатации – 50 % от первоначальной стоимости равными долями по полугодиям;

➤ во второй год эксплуатации – 30 % от первоначальной стоимости равными долями по полугодиям;

➤ в третий год эксплуатации – 20 % от первоначальной стоимости равными долями по полугодиям.

Данные по перечисленным хозяйственным операциям приведены в табл. 25.

Таблица 25

Данные по хозяйственным операциям, проведенным ООО «ХХХ» в I полугодии текущего налогового периода

| <i>Хозяйственные операции</i>   | <i>Доходы, руб.</i> | <i>Расходы, руб.</i>                            |                   |
|---|---------------------|---|-------------------|
|   |                     | <i>начисленные или получены счета на оплату</i> | <i>оплаченные</i> |
| <i>Поступила оплата от покупателей за реализованную продукцию</i>           | 980 000             |   |                   |
| <i>Получены авансы от покупателей в счет предстоящих поставок продукции</i> | 250 000             |   |                   |
| <i>Приобретены минеральные удобрения</i>                                    |                     | 201 500   | 168 000           |
| <i>Приобретены саженцы</i>  |                     | 645 000   | 610 000           |
| <i>Начислена зарплата сотрудникам</i>                                       |                     | 150 000   | 130 000           |
| <i>Тариф взносов на обязательное социальное страхование, %</i>              |                     | 30  |                   |
| <i>Взносы на социальное страхование, руб.</i>                               |                     | 45 000  | 35 000            |
| <i>Производственное оборудование, руб.</i>                                  |                     |   |                   |
| <i>Первая единица производственного оборудования, руб.</i>                  |                     | 95 000  | 47 500            |
| <i>Вторая единица производственного оборудования, руб.</i>                  |                     | 195 000   | 48 750            |
| <i>Убыток прошлого налогового периода, руб.</i>                             |                     |   | 40 000            |
| <b><i>Итого</i></b>   | <b>1 230 000</b>    | <b>1 331 530</b>                                | <b>1 079 250</b>  |

Налоговая база за первое полугодие 2018 г. составила:

$$1\,230\,000 \text{ руб.} - 1\,079\,250 \text{ руб.} = 150\,750 \text{ руб.}$$

Сумма авансового платежа по ЕСХН за первое полугодие 2018 г. равна:

$$150\,750 \text{ руб.} \cdot 6\% = 9\,045 \text{ руб.}$$

Данные по хозяйственным операциям, проведенным ООО «ХХХ» во II полугодии, приведены в табл. 26.

Таблица 26

Данные по хозяйственным операциям, проведенным ООО «ХХХ» во II полугодии текущего налогового периода

| Хозяйственные операции  | Доходы, руб.   | Расходы, руб.                  |                |
|---|----------------|--------------------------------|----------------|
|   |                | начисленные или счета к оплате | оплаченные     |
| 1. Поступила оплата от покупателей за реализованную продукцию                   | 610 000        |                                |                |
| 2. Получены авансы от покупателей в счет предстоящих поставок продукции         |                |                                |                |
| 3. Списание части стоимости первой единицы производственного оборудования, руб. |                | 95 000                         | 47 500         |
| 4. Списание части стоимости второй единицы производственного оборудования, руб. |                | 195 000                        | 48 750         |
| 5. Оплачена задолженность по минеральному удобрению                             |                | 33 500                         | 33 500         |
| 6. Оплачена задолженность по приобретенным саженцам                             |                | 35 000                         | 35 000         |
| 7. Оплачена задолженность по обязательному социальному страхованию              |                | 10 000                         | 10 000         |
| 8. Начислена заработная плата   |                | 190 000                        | 190 000        |
| 9. Взносы на обязательное страхование   |                | 57 000                         | 45 000         |
| <b>Итого</b>  | <b>610 000</b> | <b>615 500</b>                 | <b>409 750</b> |

Налоговая база за налоговый период (календарный год) 2018 г. составила:

$$(1\,230\,000 \text{ руб.} + 610\,000 \text{ руб.}) - (1\,079\,250 \text{ руб.} + 409\,750 \text{ руб.}) = 1\,840\,000 \text{ руб.} - 1\,489\,000 \text{ руб.} = 351\,000 \text{ руб.}$$

Сумма платежа по ЕСХН за налоговый период составит:

$$351\,000 \text{ руб.} \cdot 6\% - 9\,045 \text{ руб.} = 12\,015 \text{ руб.}$$

### 9.3. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) – один из установленных НК РФ специальных налоговых режимов, предусматривающий особый порядок исчисления и уплаты налогов. УСН регулируется *гл.26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения»*. Она ориентирована на малый бизнес и нацелена на то, чтобы упростить расчет и уплату налогов в предпринимательской деятельности:

Основные особенности упрощенной системы налогообложения заключаются в следующем:

- УСН применяется в добровольном порядке (*п.1 ст.346.11 НК РФ*);
- УСН предусматривает сокращение количества уплачиваемых налогов;
- УСН предоставляет налогоплательщику возможность выбора объекта налогообложения.

#### 9.3.1. Порядок применения УСН

Применение упрощенной системы налогообложения предусматривает освобождение налогоплательщиков от уплаты налогов, перечень которых указан в табл. 26.

Таблица 26

*Налоги, заменяемые в УСН уплатой единого налога*

| <i>Организации</i>   | <i>Индивидуальные предприниматели</i>  |
|--|--|
| 1. Налог на прибыль, за исключением налога, уплачиваемого с доходов по дивидендам и отдельным видам долговых обязательств  | 1. Налог на доходы физических лиц в отношении доходов от предпринимательской деятельности            |
| 2. Налог на имущество  | 2. Налог на имущество физических лиц, по имуществу, используемому в предпринимательской деятельности |
| 3. Налог на добавленную стоимость, за исключением НДС, уплачиваемого на таможне при ввозе товаров на территорию РФ и территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также при выполнении договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом |  |

Однако с 1 января 2015 г. для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, в отношении используемого ими имущества установлено следующее:

➤ организации обязаны уплачивать налог на имущество в отношении объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость (**п.2 ст.346.11 НК РФ, п.1 ст.2, ч.4 ст.7 Федерального закона от 02.04.2014 № 52-ФЗ**);

➤ индивидуальные предприниматели обязаны уплачивать налог на имущество в отношении объектов недвижимости, которые включены в перечень, определяемый в соответствии с **п.7 ст.378.2 НК РФ (п.3 ст.346.11 НК РФ, п.23 ст.2, ч.1 ст.4 Федерального закона от 29.11.2014 № 382-ФЗ)**.

Вместе с тем ряд налогов и платежей организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, платятся в обычном порядке. Перечень этих налогов представлен в табл. 27.

Таблица 27

*Перечень налогов, уплачиваемых при применении УСН*

| Вид налога  | Основание  |
|---|--|
| 1. Акцизы – по операциям с подакцизными товарами, не связанными с их производством                          | ст.179, п.2 ст.346.11, пп.8 п.3 ст.346.12 НК РФ  |
| 2. НДС – по добытым общераспространенным полезным ископаемым  | ст.334, 336, п.2 ст.346.11, пп.8 п.3 ст.346.12 НК РФ   |
| 3. Водный налог   | ст.333.8, п.2 ст.346.11 НК РФ  |
| 4. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов                  | ст.333.1, п.2 ст.346.11 НК РФ  |
| 5. Государственная пошлина  | ст.333.17, п.2 ст.346.11 НК РФ   |
| 6. Транспортный налог   | ст.357, п.2 ст.346.11 НК РФ  |
| 7. Земельный налог  | ст.388, п.2 ст.346.11 НК РФ  |
| 8. Страховые взносы по обязательному социальному страхованию с вознаграждений, выплаченным физическим лицам | пп. «а» п.1 ч.1 ст.5, ст.7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ, абз.7, 12 ст.3, пп.2 п.2 ст.17 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ |

Плательщиками налога, начисляемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную

систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном **гл.26.2 НК РФ**.

Применять упрощенную систему налогообложения имеют право организации и индивидуальные предприниматели, соответствующие следующим условиям.

1. Доход, полученный за 9 месяцев в году, в котором подается заявление о переходе на УСН, не должен превышать установленное предельного значения, которое для 2018 г. установлено в размере 112,5 млн. руб. Максимальное значение дохода, которое позволяет применять упрощенную систему налогообложения, установлено на уровне 150 млн. руб.

2. Средняя численность работников организации за налоговый (отчетный) период не превышает 100 человек и включает в себя:

- среднесписочную численность сотрудников;
- среднюю численность внешних совместителей;
- среднюю численность сотрудников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

3. Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не превышает 100 млн. руб.

4. Доля уставного капитала, принадлежащая юридическим лицам, меньше либо равна 25 %.

5. У налогоплательщика должны отсутствовать филиалы и представительства.

Несоблюдение налогоплательщиками, применяющими УСН, перечисленных условий обязывает их перейти на применение общей системы налогообложения с того квартала, в котором были нарушены названные условия. С этого квартала налогоплательщик обязан уплатить НДС, налог на прибыль и налог на имущество (**п.4 ст.346.13 НК РФ**).

Порядок определения перечисленных параметров приведен в примере 65.

### **Пример 65**

*С 1 января 2018 г. организация планирует перейти на применение упрощенной системы налогообложения.*

*По данным налогового учета, за девять месяцев 2018 г. выручка от реализации товаров, работ и услуг составила 84 000 000 руб. (без НДС).*

*Внерезидентные доходы, полученные организацией за девять месяцев 2017 г., составили 2 570 000 руб.*

*Таким образом, общая сумма доходов, которые учитываются при определении лимита для перехода на УСН, оказались равными:  
84 000 000 руб. + 2 570 000 руб. = 86 570 000 руб.*

*Величина полученного дохода меньше предельного уровня дохода, установленного в размере 112 500 000 руб.*

*Средняя численность работников в 2017 г. у организации была 95 чел.*

*По данным бухгалтерского учета стоимость основных средств организации составляет 90 580 000 руб. Их остаточная стоимость по данным налогового учета составила 68 900 000 руб.*

*Представительств и филиалов у организации нет.*

*Следовательно, организация имеет право с 1 января 2018 г. перейти на применение упрощенной системы налогообложения.*

Вместе с тем налоговое законодательство устанавливает перечень лиц, занимающихся определенными видами деятельности, которым запрещено применять упрощенную систему налогообложения (**п.2.1 ст.346.12 НК РФ**). К этим лицам относятся:

- банки;
- страховые компании;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- производители подакцизных товаров;
- лица, занимающиеся добычей и реализацией полезных ископаемых и др.

### **9.3.2. Объект налогообложения, налоговая база, налоговые ставки, налоговый и отчетный периоды**

При применении упрощенной системы налогообложения налогоплательщик в соответствии со **ст.346.14 НК РФ «Объекты налогообложения»** имеет право выбрать в качестве объекта налогообложения полученный им доход или доход за вычетом расходов, связанных с его получением.

По отношению к объекту налогообложения **«Доходы»** налоговой базой признается денежное выражение доходов организации

или индивидуального предпринимателя (*ст.346.18 НК РФ*) и для расчета единого налога применяется ставка 6 % (*ст.346.20 НК РФ*).

По отношению к объекту налогообложения «*Доходы минус расходы*» в качестве налоговой базы признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Для расчета единого налога применяется ставка в размере от 5 до 15 %.

Начиная с 1 января 2009 г. право устанавливать величину налоговой ставки делегировано субъектам Российской Федерации (*ст.346.20 НК РФ*). При этом пониженная ставка может распространяться на всех налогоплательщиков либо устанавливаться для их определенных категорий.

Налоговым периодом при применении упрощенной системы налогообложения установлен календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года (*ст.346.19 НК РФ*).

По результатам хозяйственной деятельности отчетных периодов налогоплательщик обязан уплачивать авансовые платежи по единому налогу.

Наиболее поздние даты уплаты авансовых платежей следующие:

- за I квартал – не позднее 25 апреля текущего налогового периода (календарного года);
- за полугодие – не позднее 25 июля текущего налогового периода (календарного года);
- за 9 месяцев – не позднее 25 октября текущего налогового периода (календарного года).

По итогам налогового периода единый налог уплачивается:

- организациями – не позднее 31 марта года, следующего за отчетным периодом;
- индивидуальными предпринимателями – не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным периодом.

### **9.3.3. Порядок определения дохода и его даты**

При расчете налоговой базы состав учитываемых доходов регулируется *ст.346.15 НК РФ*. В соответствии с этой статьей налогоплательщики для целей налогообложения имеют право учесть следующие доходы:

› выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (*ст.249 НК РФ «Доходы от реализации»*);

› внереализационные доходы, определяемые в соответствии со *ст.250 НК РФ*.

При определении объекта налогообложения не учитываются:

› доходы, указанные в *ст.251 НК РФ*;

› доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным *п.1.6,3,4 ст. 284 НК РФ*, в порядке, установленном *гл.25 НК РФ*;

› доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по ставке 35 % и 9 % (*п.2, 4, 5 ст. 224 НК РФ*).

Порядок определения даты дохода для целей налогообложения регулируется *ст.346.17 НК РФ*. Датой получения доходов признается:

› день поступления денежных средств на счета в банках и/или в кассу;

› день получения иного имущества (работ, услуг) и/или имущественных прав в счет оплаты товаров (работ, услуг);

› день погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом (кассовый метод).

Изложенный порядок определения дохода и даты его признания распространяется как на исчисление налога по отношению к доходу, так и по отношению к доходу, уменьшенному на понесенные расходы.

#### **9.3.4. Особенности расчета налоговых платежей при объекте налогообложения «Доходы»**

Авансовые платежи рассчитываются по каждому отчетному периоду нарастающим итогом. При этом авансовый платеж за очередной отчетный период уменьшается на авансовый платеж единого налога за предыдущие отчетные периоды и на уплаченные взносы на обязательное социальное страхование, выплаченные работникам пособия по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, исчисленные нарастающим итогом.

Расчет авансовых платежей проводится по следующей формуле:

$$H_{ав_t} = H_{б_t} \cdot H_{ст} - H_{выч_t} - H_{ав_{t-1}}, \quad (49)$$

где

$H_{ав_t}$  – авансовый платеж единого налога за очередной отчетный период, рассчитанный нарастающим итогом, руб.;

$H_{б_t}$  – налоговая база очередного отчетного периода, рассчитанная нарастающим итогом, руб.;

$H_{ст}$  – налоговая ставка, %;

$H_{выч_t}$  – налоговый вычет в размере уплаченных взносов на обязательное социальное страхование, выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством (**абз.2 п. 3 ст.346.21 НК РФ**);

$H_{ав_{t-1}}$  – авансовый платеж по налогу за предыдущий отчетный период, руб.

Все расчеты проводятся нарастающим итогом. Взносы на социальное страхование могут быть приняты в размере, не превышающем 50 % начисленного авансового платежа по налогу.

Порядок расчета единого налога для организаций и индивидуальных предпринимателей, привлекающих для получения дохода наемный труд, а также для индивидуальных предпринимателей, работающих самостоятельно, приведен в примере 66.

### **Пример 66**

*Организация в отчетном году получила следующие результаты хозяйственной деятельности, представленные в табл. 28.*

Таблица 28

*Основные результаты деятельности организации*

| <b>Выручка нарастающим итогом</b> | <b>Уплаченные страховые взносы</b> |
|-----------------------------------|------------------------------------|
| <i>I квартал – 1 200 000 руб.</i> | <i>I квартал – 40 000 руб.</i>     |
| <i>Полугодие – 2 350 000 руб.</i> | <i>Полугодие – 78 000 руб.</i>     |
| <i>9 месяцев – 3 550 000 руб.</i> | <i>9 месяцев – 115 000 руб.</i>    |
| <i>Год – 4 750 000 руб.</i>       | <i>Год – 133 000 руб.</i>          |

*1. Авансовые платежи I квартала.*

$$1\ 200\ 000\ \text{руб.} \cdot 6\ \% = 72\ 000\ \text{руб.}$$

*Авансовый платеж может быть уменьшен на уплаченные страховые платежи, но не более 50 % авансового платежа, которые соответственно равны 36 000 руб. Организация в I квартале уплатила страховых платежей 40 000 руб., что больше 50 % авансового платежа. Следовательно, перечислению в бюджет подлежит:*

$$72\ 000\ \text{руб.} - 36\ 000\ \text{руб.} = 36\ 000\ \text{руб.}$$

*2. Авансовые платежи за полугодие.*

$$2\ 350\ 000\ \text{руб.} \cdot 6\ \% = 141\ 000\ \text{руб.}$$

*Организация за полугодие нарастающим итогом перечислила страховых платежей на 78 000 руб. 50 % от авансового платежа за полугодие составляет 70 500 руб. Следовательно, организация может уменьшить авансовый платеж по налогу на 70 500 руб.:*

$$141\ 000\ \text{руб.} - 70\ 500\ \text{руб.} = 70\ 500\ \text{руб.}$$

*В I квартале организация перечислила в бюджет 36 000 руб., а по итогам полугодия она должна перечислить в бюджет налог за вычетом платежа I квартала:*

$$70\ 500\ \text{руб.} - 36\ 000\ \text{руб.} = 34\ 500\ \text{руб.}$$

*3. Авансовые платежи за 9 месяцев.*

$$3\ 550\ 000\ \text{руб.} \cdot 6\ \% = 213\ 000\ \text{руб.}$$

*Организация за 9 месяцев нарастающим итогом перечислила страховых платежей на 115 000 руб. 50 % от авансового платежа за 9 месяцев составляет 106 500 руб. Следовательно, организация может уменьшить авансовый платеж по налогу на 106 500 руб.:*

$$213\ 000\ \text{руб.} - 106\ 500\ \text{руб.} = 106\ 500\ \text{руб.}$$

*В I квартале и полугодии организация перечислила в бюджет 36 000 руб. и 34 500 руб., соответственно по итогам 9 месяцев она должна перечислить в бюджет налог за вычетом платежа I квартала и полугодия:*

$$106\ 500\ \text{руб.} - 36\ 000\ \text{руб.} - 34\ 500\ \text{руб.} = 36\ 000\ \text{руб.}$$

*4. Налог по итогам налогового периода:*

$$4\ 750\ 000\ \text{руб.} \cdot 6\ \% = 285\ 000\ \text{руб.}$$

*Организация за год нарастающим итогом перечислила страховых платежей на 133 000 руб. 50 % от налога за год составляет 142 500 руб. Следовательно, организация может уменьшить налог на 133 500 руб.:*

*213 000 руб. – 133 500 руб. = 151 500 руб.*

*В I квартале, полугодии и за 9 месяцев организация перечислила в бюджет 36 000 руб., 34 500 руб. и 36 000 руб. соответственно, по итогам года она должна перечислить в бюджет налог за вычетом платежа I квартала, полугодия и 9 месяцев:*

*151 500 руб. – 36 000 руб. – 34 500 руб. –  
– 36 000 руб. = 45 000 руб.*

Порядок расчета единого налога индивидуальным предпринимателем, не привлекающим наемный труд, в целом аналогичен порядку, приведенному в примере 67. Отличия состоят в порядке применения вычетов, а именно:

➤ индивидуальный предприниматель имеет право уменьшить начисленный единый налог на всю сумму фиксированного платежа по обязательному социальному страхованию без ее ограничений (**абз.3 пп.3 ст.346.21 НК РФ**);

➤ индивидуальный предприниматель имеет право заплатить фиксированный платеж по взносам на обязательное социальное страхование в начале налогового периода (календарного года), но в качестве вычета при расчете авансового платежа по единому налогу использовать только четверть фиксированного платежа нарастающим итогом, то есть:

*- I квартал – ¼ часть фиксированного платежа;*

*- полугодие – ½ фиксированного платежа;*

*- 9 месяцев – ¾ фиксированного платежа;*

*- год – вся сумма фиксированного платежа;*

➤ если доход, полученный индивидуальным предпринимателем по итогам налогового периода (календарного года), превышает 300 000 руб., индивидуальный предприниматель обязан доплатить соответствующую сумму фиксированного платежа и на доначисленную часть фиксированного платежа уменьшить сумму единого налога по итогам налогового периода.

В примерах 67 и 68 представлен порядок расчета единого налога индивидуальным предпринимателем, не привлекающим наемный труд.

### **Пример 67**

*Индивидуальный предприниматель по установленным требованиям начислил и уплатил фиксированный платеж по обязатель-*

ному социальному страхованию в сумме 32 385 руб. Полученный им доход за отчетный налоговый период составил 305 000 руб.

Соответственно начисленный единый налог составил:

$$305\,000 \text{ руб.} \cdot 6\% = 18\,300 \text{ руб.}$$

Как видно, начисленный налог меньше фиксированного платежа, поэтому индивидуальный предприниматель вправе не перечислять исчисленную сумму единого налога в бюджет.

### **Пример 68**

Индивидуальный предприниматель, работающий без привлечения наемного труда, не выплачивающий вознаграждений по договорам гражданско-правового характера и применяющий упрощенную систему налогообложения, в начале налогового периода рассчитал и уплатил фиксированный платеж по обязательному социальному страхованию в ПФ РФ и ФФОМС РФ в размере 32 385 руб.

По итогам отчетных периодов – I квартал, полугодие, 9 месяцев и год – им были получены следующие доходы, исчисленные нарастающим итогом:

- I квартал – 850 200 руб.;
- полугодие – 1 730 000 руб.;
- 9 месяцев – 2 480 100 руб.;
- год – 4 370 750 руб.

Соответственно индивидуальным предпринимателем были начислены и уплачены авансовые платежи в установленные сроки в следующих размерах:

I квартал:

$$850\,200 \text{ руб.} \cdot 6\% - \frac{1}{4} \cdot 32\,385 \text{ руб.} = 59\,108,25 \text{ руб.}$$

Полугодие:

$$1\,730\,000 \text{ руб.} \cdot 6\% - \frac{1}{2} \cdot 32\,385 \text{ руб.} - 59\,108,25 \text{ руб.} = \\ = 60\,884,25 \text{ руб.}$$

9 месяцев:

$$2\,480\,100 \text{ руб.} \cdot 6\% - \frac{3}{4} \cdot 32\,385 \text{ руб.} - 59\,108,25 \text{ руб.} - \\ - 60\,884,25 \text{ руб.} = 53\,102,24 \text{ руб.}$$

По итогам налогового периода (календарного года) доход, полученный индивидуальным предпринимателем, превысил 300 000 руб. Поэтому индивидуальный предприниматель должен доплатить фиксированный платеж по обязательному социальному страхованию в размере:

$$(4\,370\,750 \text{ руб.} - 300\,000 \text{ руб.}) \cdot 1\% = 40\,707,50 \text{ руб.}$$

*В результате по итогам налогового периода (календарного года) индивидуальный предприниматель должен будет доплатить единый налог в следующем размере:*

*3 370 750 руб. · 6 % – 32 385 руб. – 59 108,25 руб. –  
– 60 884,25 руб. – 53 102,24 руб. – 40 707,50 руб. = 16 057,76 руб.*

### **9.3.5. Особенности расчета налоговых платежей при объекте налогообложения «Доходы, уменьшенные на расходы»**

#### **9.3.5.1. Порядок определения расходов и дата признания расходов**

При применении УСН с объектом налогообложения «Доходы, уменьшенные на расходы» налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на расходы, определенные в соответствии со **ст.346.16 НК РФ**.

Расходы, на которые налогоплательщик может уменьшить полученные доходы, перечислены в **ст.346.16 НК РФ**. Этот перечень расходов является закрытым, т. е. налогоплательщик имеет право уменьшить полученный доход только на расходы, включенные в этот перечень.

Датой признания расходов установлена дата проведения их фактической оплаты.

В отношении расходов, связанных с основными средствами, налоговым законодательством установлен особый порядок определения этой даты (**ст.346.16 НК РФ**), а именно:

1) расходы на приобретение, сооружение, изготовление основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств – с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) нематериальные активы, приобретенные или созданные самим налогоплательщиком – с момента принятия этих нематериальных активов на бухгалтерский учет;

3) в отношении основных средств, приобретенных, сооруженных, изготовленных, а также нематериальных активов, созданных самим налогоплательщиком до перехода на УСН, стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке:

➤ в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения;

➤ в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от 3 до 15 лет включительно в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения – 50 % стоимости, второго календарного года – 30 % стоимости и третьего календарного года – 20 % стоимости;

➤ в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение первых 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями стоимости основных средств.

Если налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения с момента постановки его на учет в налоговых органах, то стоимость основных средств и нематериальных активов принимается как первоначальная стоимость этого имущества с учетом норм законодательства о бухгалтерском учете.

Определение сроков полезного использования основных средств осуществляется на основании утверждаемой Правительством Российской Федерации в соответствии со *ст.258 НК РФ* классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в данной классификации, устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

### **9.3.5.2. Общий порядок расчета налоговой базы и единого налога при применении объекта налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов»**

Последовательность расчета единого налога при применении объекта налогообложения «Доходы минус расходы» следующая.

1. По каждому отчетному периоду рассчитывается налоговая база по формуле

$$H_{\text{б}_t} = D_t - P_t, \quad (50)$$

где

$H_{б_t}$  – налоговая база отчетного периода нарастающим итогом, руб.;

$D_t$  – доход, полученный в отчетном периоде, нарастающим итогом, руб.;

$P_t$  – расходы, понесенные налогоплательщиком в отчетном периоде, исчисленные нарастающим итогом, руб.

Доходы, полученные в текущем налоговом периоде, могут быть уменьшены на убыток, полученный в предыдущем налоговом периоде, и на минимальный налог, рассчитанный в предыдущем налоговом периоде по ставке 1 %.

2. Авансовый платеж по единому налогу в текущем отчетном периоде рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{ав_t} = H_{б_t} \cdot H_{ст} - \sum H_{ав_{t-1}}, \quad (51)$$

где

$H_{ав_t}$  – авансовый платеж по единому налогу в текущем отчетном периоде, руб.;

$H_{ст}$  – налоговая ставка, %;

$\sum H_{ав_{t-1}}$  – сумма авансовых платежей по единому налогу за предыдущие отчетные периоды, руб.

3. Единый налог по итогам налогового периода (календарного года) рассчитывается по формуле (51) с учетом доходов и расходов, полученных и понесенных в течение налогового периода, а также суммы авансовых платежей по налогу, выплаченных налогоплательщиком по итогам отчетных периодов. В примере 67 изложен общий порядок расчета единого налога при применении объекта обложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов».

### **Пример 67**

*Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения и платящая налоги с полученного дохода за вычетом расходов, то есть по ставке 15 %, в отчетном году получила следующие результаты своей хозяйственной деятельности, представленные в табл. 29.*

*Результаты хозяйственной деятельности  
налогоплательщика в отчетном налоговом периоде*

| <i>Период</i>    | <i>Выручка нарастающим<br/>итогом, руб.</i> | <i>Расходы нарастающим<br/>итогом, руб.</i> |
|------------------|---|---|
| <i>I квартал</i> | <i>740 000</i>                              | <i>603 000</i>                              |
| <i>Полугодие</i> | <i>970 000</i>                              | <i>765 000</i>                              |
| <i>9 месяцев</i> | <i>1 330 000</i>                            | <i>990 000</i>                              |
| <i>Год</i>       | <i>1 850 000</i>                            | <i>1 380 000</i>                            |

*1. Авансовые платежи по налогу за I квартал налогового периода:*

$$(740\ 000\ \text{руб.} - 603\ 000\ \text{руб.}) \cdot 15\ \% = 20\ 550\ \text{руб.}$$

*2. Авансовые платежи по налогу за полугодие налогового периода:*

$$(970\ 000\ \text{руб.} - 765\ 000\ \text{руб.}) \cdot 15\ \% - 20\ 550\ \text{руб.} = 10\ 200\ \text{руб.}$$

*3. Авансовые платежи по налогу за 9 месяцев налогового периода:*

$$(1\ 300\ 000\ \text{руб.} - 990\ 000\ \text{руб.}) \cdot 15\ \% - 20\ 550\ \text{руб.} - \\ - 30\ 750\ \text{руб.} = 20\ 250\ \text{руб.}$$

*Налогоплательщик по отчетным периодам выплатил авансовых платежей по единому налогу в сумме 51 000 руб.*

*В результате по итогам налогового периода (календарного года) налогоплательщику подлежит доплатить единый налог в следующей сумме:*

$$(1\ 850\ 000\ \text{руб.} - 1\ 380\ 000\ \text{руб.}) \cdot 15\ \% - \\ - 51\ 000\ \text{руб.} = 19\ 500\ \text{руб.}$$

### **9.3.5.3 Особенности определения налоговой базы и расчета единого налога при применении объекта налогообложения «Доходы, уменьшенные на расходы»**

В итоге своей хозяйственной деятельности в налоговом периоде доходы, полученные налогоплательщиком, могут быть меньше расходов или равны им. Это означает, что налогоплательщик не получил прибыль, а в отдельных случаях результатом его хозяйственной деятельности явился убыток.

Тем не менее, налогоплательщик обязан перечислить в бюджет минимальный налог, который равен 1 % от полученного в налоговом периоде дохода (*п.6, 7 ст. 346.18 НК РФ*).

В таких ситуациях действия налогоплательщиков осуществляются в следующем порядке.

1. По итогам каждого налогового периода плательщики единого налога по варианту «Доходы, уменьшенные на расходы» рассчитывают два варианта налога:

- обычный – по ставке 15 %;
- минимальный – по ставке 1 %.

Перечислению в бюджет подлежит большая величина налога.

### **Пример 68**

*Налогоплательщиком по окончании налогового периода были получены результаты хозяйственной деятельности, на основании которых он рассчитал и уплатил налог.*

*В табл. 29 представлены три возможных ситуации, которые могут возникнуть у налогоплательщика в качестве результатов его хозяйственной деятельности.*

Таблица 29

*Результаты хозяйственной деятельности налогоплательщика и варианты расчета налогов, подлежащих уплате в бюджет*

| <b>Показатель</b>  | <b>Ситуация 1</b> | <b>Ситуация 2</b> | <b>Ситуация 3</b>         |
|--|-------------------|-------------------|---------------------------|
| 1. Полученный доход, руб.  | 2 350 000         | 2 350 000         | 2 350 000                 |
| 2. Понесенные расходы, руб.  | 2 200 000         | 2 270 000         | 2 500 000                 |
| 3. Налоговая база (стр. 1 – стр. 2), руб.  | 300 000           | 80 000            | –                         |
| 4. Убыток (стр. 1 – стр. 2), руб.  | –                 | –                 | 150 000                   |
| 5. Налоговая ставка, %   | 15                | 15                | 15                        |
| 6. Налоговая ставка для расчета минимального налога, %                                       | 1                 | 1                 | 1                         |
| 7. Единый налог по отношению к доходам, уменьшенным на расходы (стр. 3 × стр. 5 / 100), руб. | 45 000            | 12 000            | Налог расчету не подлежит |
| 8. Минимальный налог (стр. 1 × стр. 6 / 100)   | 23 500            | 23 500            | 23 500                    |
| 9. Налог к уплате в бюджет   | Уплате подлежит   |                   |                           |
|  | единый налог      | минимальный налог | минимальный налог         |

## **Выводы по ситуациям**

**Ситуация 1.** *Налогоплательщик в прошедшем налоговом периоде получил положительный результат своей хозяйственной деятельности и должен заплатить единый налог, исчисленный по отношению к налоговой базе, определенной как «Доходы, уменьшенные на расходы», в сумме 45 000 руб. (стр. 7 гр. 2 табл. 29).*

**Ситуация 2.** *Налогоплательщик в прошедшем налоговом периоде получил положительный результат своей хозяйственной деятельности, но заплатит минимальный налог, исчисленный по отношению к налоговой базе, определенной как «Доходы», так как минимальный налог по своей величине больше единого налога.*

*Разницу между минимальным и единым налогами*

$$23\ 500 \text{ руб.} - 12\ 000 \text{ руб.} = 11\ 500 \text{ руб.}$$

*налогоплательщик в следующем налоговом периоде вправе отнести на расходы, уменьшающие доходы (п.6 ст.346.18 НК РФ).*

**Ситуация 3.** *Налогоплательщик получил отрицательный результат своей хозяйственной деятельности в прошедшем налоговом периоде, но на основании п.6 ст.346.18 заплатит минимальный налог, исчисленный по отношению к налоговой базе, определенной как «Доходы».*

*Убыток и минимальный налог налогоплательщик в следующем налоговом периоде вправе отнести на расходы, уменьшающие полученные доходы.*

2. При уплате минимального налога по результатам предыдущего налогового периода налогоплательщик вправе в следующем налоговом периоде включить в состав расходов разницу между минимальным налогом и налогом, рассчитанным по ставке 15 % по отношению к доходу, уменьшенному на расходы (**п.7 ст.346.18 НК РФ**).

3. Если налогоплательщик в предыдущие налоговые периоды получил убытки, то он вправе:

➤ перенести на текущий налоговый период и учесть в составе расходов, уменьшающих доходы, сумму этих убытков, полученных в предыдущем налоговом периоде, а также сумму уплаченного минимального налога;

➤ переносить убытки, полученные в течение нескольких предыдущих периодов, на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за этими налоговыми периодами.

Порядок расчетов изложен в примере 69.

### **Пример 69**

В отчетном налоговом периоде (календарном году) налогоплательщиком были получены следующие результаты хозяйственной деятельности (табл. 30).

Таблица 30

Результаты хозяйственной деятельности налогоплательщика в отчетном налоговом периоде

| <b>Период</b>    | <b>Выручка нарастающим итогом, руб.</b> | <b>Расходы нарастающим итогом, руб.</b> |
|------------------|---|---|
| <i>1 квартал</i> | <i>1 440 000</i>                        | <i>1 303 000</i>                        |
| <i>Полугодие</i> | <i>1 670 000</i>                        | <i>1 465 000</i>                        |
| <i>9 месяцев</i> | <i>2 030 000</i>                        | <i>1 790 000</i>                        |
| <i>Год</i>       | <i>2 550 000</i>                        | <i>2 415 000</i>                        |

В предыдущем налоговом периоде налогоплательщик получил хозяйственные результаты и заплатил следующие налоги, данные о которых представлены в табл. 31.

Таблица 31

Результаты хозяйственной деятельности налогоплательщика и варианты расчета налогов, подлежащих уплате в бюджет

| <b>Показатель</b>   | <b>Ситуация 1</b>                         | <b>Ситуация 2</b>                          |
|---|---|--|
| <i>1. Налоговая база, руб.</i>  | <i>80 000</i>                             | <i>0</i>                                   |
| <i>2. Убыток, руб.</i>  |   | <i>150 000</i>                             |
| <i>3. Налоговая ставка, %</i>   | <i>15</i>                                 | <i>15</i>                                  |
| <i>4. Налоговая ставка для расчета минимального налога, %</i>                                       | <i>1</i>                                  | <i>1</i>                                   |
| <i>5. Единый налог по отношению к доходам, уменьшенным на расходы (стр. 1 × стр. 3 / 100), руб.</i> | <i>12 000</i>                             | <i>Налог расчету не подлежит</i>           |
| <i>6. Минимальный налог, руб.</i>   | <i>23 500</i>                             | <i>23 500</i>                              |
| <i>7. Суммы, переносимые на расходы следующего налогового периода, руб.</i>                         | <i>11 500</i><br><i>(стр. 6 – стр. 5)</i> | <i>173 500</i><br><i>(стр. 2 + стр. 6)</i> |

**Ситуация 1.** Налогоплательщик вправе перенести разницу между минимальным налогом и единым налогом на расходы следующего налогового периода. В результате расчет налогов в этом случае будет выглядеть следующим образом:

**I квартал**

Налоговая база:

$$1\,440\,000 \text{ руб.} - 1\,303\,000 \text{ руб.} - 11\,500 \text{ руб.} = 125\,500 \text{ руб.}$$

Начисленный единый налог за отчетный период:

$$125\,500 \text{ руб.} \cdot 15\% / 100 = 18\,825 \text{ руб.}$$

Налог к перечислению в бюджет: 18 825 руб.

**Полугодие**

Налоговая база:

$$1\,670\,000 \text{ руб.} - 1\,465\,000 \text{ руб.} = 205\,000 \text{ руб.}$$

Начисленный единый налог за отчетный период:

$$205\,000 \text{ руб.} \cdot 15\% / 100 = 30\,750 \text{ руб.}$$

Налог к перечислению в бюджет:

$$30\,750 \text{ руб.} - 18\,825 \text{ руб.} = 11\,925 \text{ руб.}$$

**9 месяцев**

Налоговая база:

$$2\,030\,000 \text{ руб.} - 1\,790\,000 \text{ руб.} = 513\,000 \text{ руб.}$$

Начисленный единый налог за отчетный период:

$$513\,000 \text{ руб.} \cdot 15\% / 100 = 76\,950 \text{ руб.}$$

Налог к перечислению в бюджет:

$$76\,950 \text{ руб.} - 18\,825 \text{ руб.} - 11\,925 \text{ руб.} = 46\,200 \text{ руб.}$$

**Год**

Налоговая база:

$$2\,550\,000 \text{ руб.} - 2\,415\,000 \text{ руб.} = 135\,000 \text{ руб.}$$

Начисленный единый налог за отчетный период:

$$135\,000 \text{ руб.} \cdot 15\% / 100 = 20\,250 \text{ руб.}$$

Минимальный налог:

$$2\,550\,000 \text{ руб.} \cdot 1\% / 100 = 25\,500 \text{ руб.}$$

Перечислению в бюджет подлежит минимальный налог, так как он больше единого налога, начисленного по итогам налогового периода (календарного года).

**Ситуация 2.** Налогоплательщик вправе перенести убыток, полученный в предыдущем налоговом периоде, и уплаченный минимальный налог (173 500 руб.) на расходы очередного налогового периода, которые для целей налогообложения уменьшают получен-

ные доходы. В результате расчет налогов в этом случае будет выглядеть следующим образом:

### **I квартал**

Налоговая база:

$$1\,440\,000 \text{ руб.} - 1\,303\,000 \text{ руб.} = 137\,000 \text{ руб.}$$

Доходов, полученных в I квартале налогового периода, не достаточно для перекрытия убытков прошлого периода. В результате налогоплательщик сможет перекрыть убыток только на 137 000 руб. Оставшаяся часть убытка – 36 500 руб. – переносится на следующие отчетные периоды.

Начисленный единый налог за отчетный период: 0 руб.

Налог к перечислению в бюджет: 0 руб.

### **Полугодие**

Налоговая база:

$$1\,670\,000 \text{ руб.} - 1\,465\,000 \text{ руб.} - 36\,500 \text{ руб.} = 168\,500 \text{ руб.}$$

Начисленный единый налог за отчетный период:

$$168\,500 \text{ руб.} \cdot 15\% / 100 = 25\,275 \text{ руб.}$$

Налог к перечислению в бюджет: 25 275 руб.

### **9 месяцев**

Налоговая база:

$$2\,030\,000 \text{ руб.} - 1\,790\,000 \text{ руб.} = 513\,000 \text{ руб.}$$

Начисленный единый налог за отчетный период:

$$513\,000 \text{ руб.} \cdot 15\% / 100 = 76\,950 \text{ руб.}$$

Налог к перечислению в бюджет:

$$76\,950 \text{ руб.} - 25\,275 \text{ руб.} = 51\,675 \text{ руб.}$$

### **Год**

Налоговая база:

$$2\,550\,000 \text{ руб.} - 2\,415\,000 \text{ руб.} = 135\,000 \text{ руб.}$$

Начисленный единый налог за отчетный период:

$$135\,000 \text{ руб.} \cdot 15\% / 100 = 20\,250 \text{ руб.}$$

Минимальный налог:

$$2\,550\,000 \text{ руб.} \cdot 1\% / 100 = 25\,500 \text{ руб.}$$

Перечислению в бюджет подлежит минимальный налог, так как он больше единого налога, начисленного по итогам налогового периода (календарного года).

## **9.4. Упрощенная система налогообложения на основе патента**

Налогообложение на основе патента является разновидностью упрощенной системы налогообложения. Порядок его применения налогообложения регулируется *ст.346.25.1 гл.26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения»*.

Применение упрощенной системы налогообложения на основе патента разрешается только индивидуальным предпринимателям.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов Российской Федерации принимается законами соответствующих субъектов Российской Федерации.

Принятие субъектами Российской Федерации решения о возможности применения индивидуальными предпринимателями такой системы налогообложения не препятствует индивидуальным предпринимателям применять по своему выбору упрощенную систему налогообложения, предусмотренную *ст.346.11÷346.25 НК РФ*. Переход с упрощенной системы налогообложения на основе патента на общий порядок применения упрощенной системы налогообложения и обратно может быть осуществлен только после истечения периода, на который выдается патент.

Виды предпринимательской деятельности, которые позволяют применять упрощенную систему налогообложения, перечислены в *п.2 ст.346.25.1 НК РФ*. Этот перечень является закрытым. Это означает, что виды предпринимательской деятельности, не вошедшие в этот перечень, не допускают применения патентной системы налогообложения.

Документом, удостоверяющим право применения этой системы налогообложения, является патент, выдаваемый индивидуальному предпринимателю налоговым органом.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на период от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент.

Налогоплательщик имеет право вести свою деятельность по нескольким патентам одновременно.

В случае если индивидуальный предприниматель состоит на учете в налоговом органе в одном субъекте Российской Федерации, а заявление на получение патента подает в налоговый орган

другого субъекта Российской Федерации, он обязан вместе с заявлением на получение патента подать заявление о постановке на учет в этом налоговом органе.

Годовая стоимость патента определяется исходя из потенциально возможного годового дохода, который может получить индивидуальный предприниматель, налоговой ставки, предусмотренной **п.1 ст.346.20 НК РФ**.

Размер потенциально возможного к получению годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов Российской Федерации по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которым разрешается применение упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Размер потенциально возможного годового дохода ежегодно подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, применение которого регулируется **п.2 ст.346.12 НК РФ**.

Если вид предпринимательской деятельности, входящий в перечень видов деятельности, в отношении которых допускается применение упрощенной системы налогообложения на основе патента, также входит в перечень видов предпринимательской деятельности, попадающих под налогообложение в виде единого вмененного налога, то по этому виду деятельности потенциально возможный доход не может превышать базовой доходности (**ст.346.29 НК РФ**), умноженной на 30.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента, производят оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента. Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент. Размер оплаты оставшейся части стоимости патента подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное стра-

хование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

При применении патентной системы налогообложения индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом среднесписочная численность работников не должна превышать за налоговый период пяти человек.

Налогоплательщик теряет право применять упрощенную систему налогообложения на основе патента в следующих случаях:

➤ если его доходы независимо от количества полученных патентов превысили максимально допустимый размер дохода, при котором разрешено применять упрощенную систему налогообложения, в том числе и на основе патента (*п.4.1.1 ст.346.13 НК РФ*);

➤ если в течение налогового периода им нарушено требование об ограничении среднесписочной численности работников.

В случае утраты права применения упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, не возвращается.

Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Налоговая декларация упрощенной системы налогообложения на основе патента налогоплательщиками в налоговые органы не представляется.

## **9.5. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)**

### **9.5.1. Общие положения по налогообложению на основе вмененного дохода**

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) регулируется *гл.26.3 НК РФ*.

Основное отличие ЕНВД от прочих систем налогообложения в том, что налог взимается не с фактически полученного, а с вмененного дохода, установленного государством.

**Вмененный доход** – это потенциально возможный доход плательщика единого налога, рассчитываемого с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение этого дохода, и используемого для расчета величины единого налога по установленной ставке.

До 2013 г. единый налог был обязательным к применению по законодательно установленным видам деятельности. С 1 января 2013 г. использование ЕНВД как разновидности специальных налоговых режимов является добровольным.

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) введен в действие в 2003 г. Этот вид специальных налоговых режимов применяется в отношении определенных видов деятельности, перечень которых определен **ст.346.26 НК РФ**. Конкретный перечень видов деятельности устанавливается в рамках НК РФ решениями местных представительных органов власти. Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов также устанавливаются:

1) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах перечня, установленного **п.2 ст.346.26 НК РФ**;

2) значения корректирующего коэффициента, указанного в **ст.346.27 НК РФ**, учитывающего особенности ведения предпринимательской деятельности на конкретной территории.

Применение ЕНВД предусматривает освобождение налогоплательщиков от уплаты налогов (**п.4 ст.346.26 НК РФ**), перечень которых указан в табл. 32.

Таблица 32

*Налоги общего режима, заменяемые при применении ЕНВД*

| <b>Организации</b>  | <b>Индивидуальные предприниматели</b>  |
|---|--|
| 1. Налог на прибыль   | 1. Налог на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД   |
| 2. Налог на имущество предприятий и организаций в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД                                  | 2. Налог на имущество в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД |
| 3. НДС в отношении операций, признаваемых объектами обложения НДС, в соответствии с <b>гл. 21 НК РФ</b> , осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД |  |

Прочие налоги и сборы уплачиваются налогоплательщиками, применяющими ЕНВД, в соответствии с режимами уплаты, предусмотренными и установленными в отношении этих налогов и сборов.

В частности, плательщики ЕНВД являются плательщиками взносов:

- на обязательное пенсионное страхование;
- на медицинское страхование;
- по временной нетрудоспособности и материнству;
- на страхование от несчастных случаев и производственных заболеваний.

При применении налогообложения в виде ЕНВД налогоплательщик должен руководствоваться следующими требованиями:

1) при ведении нескольких видов предпринимательской деятельности, облагаемых единым налогом, учет показателей по этим видам деятельности для исчисления ЕНВД должен вестись отдельно (*п.6 ст.346.26 НК РФ*);

2) при ведении иных видов деятельности одновременно с видами деятельности, облагаемых единым налогом на вмененный доход, налогоплательщик обязан вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения (*п.7 ст.346.26 НК РФ*).

По прочим видам предпринимательской деятельности, которые ведутся налогоплательщиком одновременно с видами деятельности, облагаемыми ЕНВД, налоги и сборы исчисляются и уплачиваются в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ.

### **9.5.2. Объект налогообложения и плательщики ЕНВД**

В соответствии с *п.1 ст.346.29 НК РФ* объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика, полученный им по конкретному виду предпринимательской деятельности. Эти виды предпринимательской деятельности, в отношении которых в качестве налогообложения мо-

жет быть применен ЕНВД, перечислены в *ст.346.26 НК РФ*, а именно:

- оказание бытовых услуг, т. е. платные услуги, предоставляемые физическим лицам, а также отдельные подгруппы, группы и виды услуг, которые классифицируются согласно Общероссийскому классификатору как услуги населению;

- оказание услуг по техобслуживанию, мойке, ремонту автотранспортных средств;

- оказание ветеринарных услуг;

- оказание услуг по хранению на платных стоянках автотранспортных средств, по предоставлению в пользование (временное владение) мест для стоянки;

- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, которое осуществляется ИП и организациями с числом транспортных средств не больше 20 единиц;

- розничная торговля через павильоны и магазины, имеющие площадь торгового зала не больше 150 м<sup>2</sup> (по объекту);

- розничная торговля через объекты нестационарной торговой сети, а также осуществляемая через объекты стационарных торговых сетей без торговых залов;

- оказание услуг общественного питания через объекты с площадью зала обслуживания не больше 150 м<sup>2</sup> (по объекту);

- оказание услуг общественного питания через объекты без залов обслуживания;

- деятельность по размещению рекламы на транспорте;

- деятельность по распространению наружной рекламы с применением специальных конструкций;

- оказание ИП и организациями услуг по временному проживанию и размещению, если для каждого объекта таких услуг площадь помещения не превышает 500 м<sup>2</sup>;

- оказание услуг по передаче в пользование или временное владение объектов нестационарной торговой сети, объектов общественного питания без зала обслуживания, торговых мест в объектах стационарной торговой сети без торговых залов;

- оказание услуг по передаче в пользование или временное владение участков земли с целью размещения объектов нестационарной и стационарной торговой сети, объектов организации общественного питания.

При введении единого налога в отношении предпринимательской деятельности по оказанию бытовых услуг органами местной представительной власти может быть определен перечень их групп, подгрупп, видов и/или отдельных бытовых услуг, подлежащих переводу на уплату единого налога.

В отношении перечисленных видов деятельности ЕНВД не применяется, если:

- они реализуются в рамках договора простого товарищества, договора о совместной деятельности или договора доверительного управления имуществом;

- они реализуются налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших в соответствии со **ст.83 НК РФ**;

- виды деятельности, указанные в **пп.6÷9 ст.346.26 НК РФ** осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Согласно **ст.346.28 НК РФ** плательщиками ЕНВД являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территориях муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками ЕНВД, и у которых место постановки на налоговый учет не совпадает с местом осуществления деятельности, обязаны встать на налоговый учет:

- по месту осуществления предпринимательской деятельности;

- по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя.

Не вправе применять налогообложение в виде единого налога на вмененный доход (**п.2.2 ст.346.26 НК РФ**):

- организации и индивидуальные предприниматели, у которых среднесписочная численность наемных работников за предшествующий календарный год превышала 100 человек;

- организации, у которых доля участия других организаций составляет более 25 % за исключением общественных организаций инвалидов;

- индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента по видам

предпринимательской деятельности, по которым местными представительными органами власти введен ЕНВД;

➤ организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности в части оказания услуг по передаче во временное владение и/или в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

### **9.5.3. Налоговая база, налоговый и отчетный периоды**

#### **9.5.3.1. Общий порядок расчета налоговой базы**

Налоговой базой по определенному виду предпринимательской деятельности для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, полученного за налоговый период. Длительность налогового периода для ЕНВД установлена продолжительностью в квартал (*ст.346.30 НК РФ*).

Основой расчета налоговой базы являются:

- базовая доходность;
- физический показатель, на который установлена базовая доходность;
- корректирующие коэффициенты  $K_1$  и  $K_2$ .

Расчет налоговой базы  $H_{\text{б}}$  проводится по следующей формуле:

$$H_{\text{б}} = B_{\text{д}} \cdot (N_1 + N_2 + N_3) \cdot K_1 \cdot K_2, \quad (52)$$

где

$B_{\text{д}}$  – значение базовой доходности в месяц по определенному виду предпринимательской деятельности, руб.;

$N_1, N_2, N_3$  – физический показатель, характеризующий данный вид деятельности, в каждом месяце налогового периода, н.е.;

$K_1, K_2$  – коэффициенты, корректирующие базовую доходность.

**Базовая доходность** – законодательно установленная условная месячная доходность в стоимостном выражении на единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Именно базовая доходность является доходностью вмененной, то есть доходностью, которую, по мнению законодателя, должен приносить соответствующий вид предпринимательской деятельности.

Показатели базовой (вмененной) доходности установлены в **ст.346.29 НК РФ**. Показатели базовой (вмененной) доходности являются фиксированными величинами, поэтому их значения подлежат ежегодному регулированию с помощью корректирующих коэффициентов. Принято считать, что подобное регулирование базовой (вмененной) доходности учитывает влияние инфляции.

**Корректирующие коэффициенты базовой доходности** – это коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД.

Действующим налоговым законодательством предусмотрено два корректирующих коэффициента  $K_1$  и  $K_2$ .

**Корректирующий коэффициент  $K_1$**  – коэффициент-дефлятор, устанавливаемый на каждый календарный год. Назначение коэффициента-дефлятора  $K_1$  заключается в приближении базовой доходности по видам деятельности к ценам текущего года.

Коэффициент-дефлятор на следующий год утверждается ежегодными приказами Минэкономразвития РФ в срок не позднее 20 ноября предшествующего года. Например, на 2018 г. коэффициент-дефлятор утвержден приказом Минэкономразвития от 30.10.2017 № 579 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2015 год» в размере 1,868.

**Корректирующий коэффициент  $K_2$**  – коэффициент, корректирующий базовую (вмененную) доходность, установленную по видам деятельности, и учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности в городских округах, муниципальных образованиях.

В частности, к таким особенностям относят ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло и иные особенности, характерные для конкретного городского округа и муниципального образования.

Согласно *п.7 ст.346.29 НК РФ* значения корректирующего коэффициента  $K_2$  определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами государственной власти муниципальных районов, городских округов. Эти коэффициенты устанавливаются на срок по продолжительности не меньше года. Величина коэффициентов – от 0,005 до 1 включительно. Следовательно, в отличие от коэффициента-дефлятора  $K_1$  корректирующий коэффициент  $K_2$  является понижающим. Его максимальное значение может быть равным 1. Однако, как правило, представительные органы власти городских округов и муниципальных образований устанавливают этот коэффициент в размере меньшем 1. Следует отметить, что  $K_2$  пересматривается гораздо реже по сравнению с коэффициентом-дефлятором  $K_1$ .

На практике коэффициент  $K_2$  может быть представлен двумя составляющими:

- одна из них  $K_{2/1}$  учитывает вид деятельности и ее отдельные характеристики, например, ассортимент;
- вторая составляющая  $K_{2/2}$  учитывает территориальный фактор ведения предпринимательской деятельности.

В этом случае формула расчета налоговой базы приобретает вид

$$H_{\text{б}} = B_{\text{д}} \cdot (N_1 + N_2 + N_3) \cdot K_1 \cdot K_{2/1} \cdot K_{2/2}. \quad (53)$$

В примере 70 изложен порядок расчета налоговой базы для ЕНВД с учетом применения корректирующих коэффициентов.

### **Пример 70**

*Индивидуальный предприниматель Иванов И. И. в I квартале 2015 г. оказывал услуги по ремонту и мойке легковых автомобилей в г. Кемерово. У предпринимателя работают четверо сотрудников.*

*На 2015 г. установлены следующие корректирующие коэффициенты:*

*$K_1 = 1,868$ . Основание: приказ Минэкономразвития РФ от 30.10.2017 № 579 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2018 год»;*

$K_{2/1} = 0,682$ ,  $K_{2/2} = 0,9$ . Основание для коэффициентов  $K_{2/1}$  и  $K_{2/2}$ : постановление Кемеровского городского Совета народных депутатов от 30.09.2005 № 264.

Для вида предпринимательской деятельности, связанного с ремонтом, техническим обслуживанием и мойкой автотранспортных средств, физический показатель – количество занятых работников, включая индивидуального предпринимателя (**п.3 ст.346.29 НК РФ**). В рассматриваемом примере физический показатель равен 5.

Для вида деятельности по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств базовая доходность (вмененный доход) установлена в размере 12 000 руб. (**п.3 ст.346.29 НК РФ**).

На основании этой информации и с использованием формулы (53) налоговая база в отчетном периоде будет равна:

$$H_6 = 12\,000 \text{ руб.} \cdot 1,868 \cdot 0,9 \cdot 0,682 \cdot (5 + 5 + 5) = 206\,384,11 \text{ руб.}$$

### **9.5.3.2. Порядок расчета налоговой базы (вмененного дохода) при неполной продолжительности налогового периода**

В случае если начало предпринимательской деятельности или ее окончание не совпадают с началом или окончанием налогового периода, соответственно при расчете налоговой базы следует учитывать продолжительность работы в налоговом периоде на условиях ЕНВД.

Порядок регулирования таких ситуаций изложен в **п.10 ст. 346.29 НК РФ**. Согласно этой норме налоговая база (вмененный доход) рассчитывается исходя из полных месяцев, начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации.

Порядок применения этой нормы изложен в примере 71.

#### **Пример 71**

*Петров П. П. зарегистрировался в качестве ИП 23 августа текущего календарного года. Вид деятельности, которым он занимается, – розничная торговля в павильоне, площадь которого 32 м<sup>2</sup>.*

*Предпринимательская деятельность Петрова П. П. согласно п.3 ст.346.29 НК РФ определяется как «розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационар-*

ной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 м<sup>2</sup>».

В качестве физического показателя для данного вида предпринимательской деятельности установлена площадь торгового места (м<sup>2</sup>), базовая доходность установлена в размере 1 800 руб./м<sup>2</sup>.

Для целей расчетов в примере примем  $K_1 = 1,868$ ,  $K_2 = 0,682$ .

Петров П. П. зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя, как отмечено 23 августа. Следовательно, для целей расчета налоговой базы (вмененного дохода) согласно п.10 ст.346.29 НК РФ количество целых месяцев в налоговом периоде в данном случае равно одному.

Используя формулу расчета (53), можно рассчитать налоговую базу (вмененный доход):

$$H_6 = (0 + 0 + 32) \cdot 1\,800 \text{ руб.} \cdot 1,868 \cdot 0,682 = 39\,283,2 \text{ руб.}$$

### **9.5.3.3. Порядок расчета налоговой базы (вмененного дохода) при изменении физического показателя в течение налогового периода**

Если в течение налогового периода у плательщика ЕНВД изменился физический показатель, установленный для его вида деятельности, то согласно п.9 ст.346.29 НК РФ **«...налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя»**.

В случае если начало предпринимательской деятельности или ее окончание не совпадают с началом или окончанием налогового периода, соответственно при расчете налоговой базы следует учитывать продолжительность работы в налоговом периоде на условиях ЕНВД.

Порядок регулирования таких ситуаций изложен в п.10 ст.346.29 НК РФ. Согласно этой норме налоговая база (вмененный доход) рассчитывается исходя из количества полных месяцев, начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации.

Порядок применения этой нормы изложен в примере 72.

### **Пример 72**

ИП Иванов И. И., являющийся плательщиком ЕНВД, оказывает услуги по виду деятельности, определяемому как оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств.

Физический показатель для данного вида деятельности – количество работников, включая индивидуального предпринимателя.

Базовая (вмененная) доходность установлена 12 000 руб. на одного работника.

В I квартале текущего календарного года у ИП Иванова И. И. происходили следующие изменения численности работников:

➤ январь – численность работников была равной 6 чел., включая Иванова И. И.;

➤ февраль – 20 февраля один работник уволился, следовательно, для расчета налоговой базы (вмененного дохода) за февраль численность работников, включая Иванова И. И., принимается равной 5 чел.;

➤ март – 25 марта Иванов И. И. принял на работу двух человек, поэтому для расчета налоговой базы (вмененного дохода) за март численность работников, включая Иванова И. И., принимается равной 7 чел.

Для целей расчетов в примере корректирующие коэффициенты примем равными  $K_1 = 1,868$ ,  $K_{2/1} = 0,682$ ,  $K_{2/2} = 0,9$ .

На основании этой информации и с использованием формулы (53) налоговая база в отчетном периоде будет равна:

$$H_6 = 12\,000 \text{ руб.} \cdot 1,868 \cdot 0,9 \cdot 0,682 \cdot (5 + 6 + 7) = 247\,660,93 \text{ руб.}$$

### **9.5.3.4. Особенности применения физических показателей при расчете налоговой базы (вмененного дохода) для исчисления ЕНВД**

#### **1. Количество работников**

Физический показатель «количество работников, включая индивидуального предпринимателя» определяется как количество всех сотрудников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера (**ст.346.27 НК РФ**). Если индивидуальный предприниматель осуществляет несколько видов деятельности, подпадающих под ЕНВД, или один из которых под ЕНВД не попадает, возникает

задача распределения численности работников управленческого персонала, работающих у индивидуального предпринимателя, по этим видам деятельности.

Согласно письму Минфина России от 18 февраля 2005 г. № 0306-05-04/39 такое распределение численности АУП следует производить пропорционально среднесписочной (средней) численности сотрудников, занятых в каждом из видов деятельности.

Порядок распределения численности между видами деятельности плательщика ЕНВД изложен в примере 72.

### **Пример 72**

*Виды деятельности, которыми занимается ИП, попадают под ЕНВД, а именно:*

- *разносная (развозная) торговля;*
- *услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств.*

*В качестве физического показателя для этих видов деятельности установлено «количество работников, включая индивидуального предпринимателя». Однако эти виды деятельности имеют разную базовую доходность. Для торговли она установлена на уровне 4 500 руб., а для второго вида деятельности – 12 000 руб. В связи с этим появляется задача распределения численности административно-управленческого персонала между видами деятельности.*

*Предположим, что среднесписочная численность работников у ИП составляет 20 чел., в том числе:*

- *управленческий аппарат – 4 чел.;*
- *работники, занятые в розничной торговле, – 10 чел.;*
- *работники, оказывающие услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, – 6 чел.*

*Среднесписочная численность сотрудников без учета управленческого аппарата составляет 16 чел.: 10 чел. + 6 чел.*

*Распределяемая численность – управленческий персонал в составе 4 чел. К распределяемой численности работников следует добавить индивидуального предпринимателя. Таким образом, численность, пропорционально которой распределяется численность АУП, равна 16 чел., а распределяемая численность – 5 чел.*

Распределение численности АУП будет выглядеть следующим образом:

- для вида деятельности «услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств»:

1) численность АУП, приходящаяся на вид деятельности:

$$6 \text{ чел.} / 16 \text{ чел.} \cdot 5 \text{ чел.} = 1,88 \text{ чел.};$$

2) общая численность по виду деятельности:

$$1,88 \text{ чел.} + 6 \text{ чел.} = 7,88 \text{ чел.};$$

- для вида деятельности «розничная торговля»:

1) численность АУП, приходящаяся на вид деятельности:

$$10 \text{ чел.} / 16 \text{ чел.} \cdot 5 \text{ чел.} = 3,12 \text{ чел.};$$

2) общая численность по виду деятельности:

$$3,12 \text{ чел.} + 10 \text{ чел.} = 13,12 \text{ чел.}$$

Поскольку в налоговых декларациях не предусмотрено употребление нецелых чисел, полученные результаты распределения численности следует округлить до целых чисел. Значения показателей менее 0,5 единицы отбрасываются, а 0,5 единицы и более округляются до целой единицы. Это правило распространяется и на величину средней численности работников, которую следует определить в соответствии с порядком, установленным постановлением Росстата от 20.11.2006.

Следуя этой норме, в рассматриваемом примере получим следующие результаты:

› для вида деятельности «Услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств» численность для расчета налоговой базы (вмененного дохода) принимается равной 8 чел.;

› для вида деятельности «Розничная торговля» численность для расчета налоговой базы (вмененного дохода) принимается равной 13 чел.

## **2. Площадь торгового зала**

В соответствии со **ст.346.27 НК РФ** под площадью торгового зала понимается часть магазина, павильона или открытой площадки, на которой:

- › размещено торговое оборудование;
- › расположены контрольно-кассовые узлы и кассовые кабины;
- › размещены рабочие места обслуживающего персонала;

» устроены проходы для покупателей.

Кроме этого эта площадь предназначена для выкладки и демонстрации товаров и проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей.

К физическому показателю **«площадь торгового зала»** относится также арендуемая часть площади торгового зала. При этом площадь торгового зала не должна превышать 150 м<sup>2</sup>.

Площадь подсобных, складских, административно-бытовых, офисных помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, к площади торгового зала не относится, за исключением тех случаев, когда перечисленные помещения используются для демонстрации товара, его продажи и т. д.

Однако при определении таких площадей возможны различные ситуации. Наиболее типичные из них следующие.

### **Ситуация 1**

Площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей) определяется на основе правоустанавливающих и инвентаризационных документов, договоров аренды или субаренды, а также в соответствии со ***ст.346.27 НК РФ***.

Налогоплательщик осуществляет розничную торговлю на двух объектах стационарной торговой сети. Один объект имеет площадь 145 м<sup>2</sup>, второй объект имеет площадь 163 м<sup>2</sup>.

Возможность применения системы налогообложения в виде ЕНВД допускается только в отношении доходов, полученных в стационарной сети площадью 145 м<sup>2</sup>.

Доходы, полученные на втором объекте стационарной торговой сети, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке, его площадь больше 150 м<sup>2</sup>, либо в порядке и на условиях, предусмотренных ***гл.26.2 НК РФ***.

При этом учет полученных доходов и понесенных расходов по этим объектам стационарной торговли должен вестись отдельно.

### **Ситуация 2**

Арендованная площадь торгового зала объекта стационарной торговой сети или ее часть используется налогоплательщиком не только для ведения розничной торговли, но и для осуществления иных видов предпринимательской деятельности, в том числе

не подпадающих под действие системы налогообложения в виде ЕНВД. При этом арендованная площадь торгового зала:

1) арендатором конструктивно не разделена для ведения каждого из таких видов предпринимательской деятельности;

2) разделена, но это не отражено в правоустанавливающих (инвентаризационных) документах.

В этом случае при определении величины физического показателя налогоплательщиком должна учитываться вся арендованная им площадь торгового зала.

### **Ситуация 3**

Налогоплательщик-арендатор (субарендатор) имеет несколько договоров аренды (субаренды) торговых площадей, расположенных в одном объекте стационарной торговой сети. В этом случае налогоплательщик-арендатор обязан учитывать такие торговые площади, как отдельные базы для исчисления ЕНВД. Суммарный учет арендованных торговых площадей в этом случае им не производится.

### **Ситуация 4**

Если налогоплательщик-арендатор ведет розничную торговлю через принадлежащий ему или арендованный им объект стационарной торговой сети, имеющий несколько обособленных торговых залов, в том числе расположенных на разных этажах, учет торговой площади для целей исчисления налоговой базы производится по совокупности всех торговых площадей, используемых налогоплательщиком для ведения розничной торговли и оказания услуг покупателям.

## **3. Количество торговых мест**

**Торговое место** – это место, используемое для совершения сделок купли-продажи (*ст.346.27 НК РФ*). Величина этого физического показателя определяется на основании первичных документов, которые подтверждают право организации на использование торговых мест (договоры аренды или субаренды, разрешения на торговлю на открытой площадке и т. п.).

В соответствии с нормами гражданского законодательства при заключении договора аренды стороны вправе самостоятельно определять объект и условия такого договора, в том числе и количество арендуемых по договору торговых мест.

По мнению сотрудников ФНС, наличие у плательщика ЕНВД нескольких договоров аренды либо использование им по одному договору нескольких торговых мест является основанием для исчисления единого налога по каждому арендованному торговому месту.

Однако если торговлю в нескольких торговых точках осуществляет один продавец, то торговые места в целях исчисления ЕНВД следует рассматривать как одно торговое место. Данная точка зрения подтверждается и письмом Минфина России от 21 апреля 2004 г. № 04-05-12/22. В этом письме финансисты рекомендуют при рассмотрении понятия «торговое место» руководствоваться позицией ФАС Центрального округа, изложенной в постановлении от 22 июня 2001 г. № 94/АП. Согласно этому постановлению, обязанность по уплате единого налога за каждое место дислокации продавца не возникает, если налогоплательщик не использует наемную рабочую силу, позволяющую вести торговлю одновременно в двух местах.

### ***Пример 73***

*В договоре аренды предусмотрена аренда трех торговых мест. При этом:*

- на всех трех местах работает один продавец, использует одни весы;*
- ассортимент реализуемых товаров однороден.*

*Несмотря на то, что в договоре аренды предусмотрена аренда трех торговых мест, но по правилам применения ЕНВД эти торговые места следует считать одним торговым местом, так как:*

- они арендуются одним предпринимателем;*
- товары реализует один продавец, применяя одни весы;*
- ассортимент реализуемых товаров един.*

*Следовательно, ЕНВД следует исчислять с одного торгового места, а не с трех.*

## **4. Количество транспортных средств**

Согласно **ст.346.27 НК РФ** транспортное средство – это автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые

автомобили). При этом к транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-ропуски.

Для расчета суммы ЕНВД необходимо знать число автомобилей, фактически используемых для перевозок. Их количество может быть меньше количества стоящих на балансе или арендуемых (*письмо МНС России от 7 мая 2004 г. № 22-1-14/846*).

### **5. Площадь информационного поля**

Применение физического показателя «площадь информационного поля» имеет свою специфику.

В частности, не облагается ЕНВД размещаемая на вывесках информация об изготовителе, исполнителе или продавце – фирменное наименование организации, место ее нахождения, режим работы и т. п., так как информация рассматривается как обязательное ее доведение до сведения потребителей (*ст. 9 Закона РФ от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей»*). Следовательно, такая информация не является рекламой. Эта норма распространяется на учреждения культуры, образования и здравоохранения, размещаемые этими учреждениями на принадлежащих им стационарных технических средствах и объектах недвижимого имущества.

Остальные случаи рассматриваются как оказание рекламных услуг (размещение рекламы), в связи с чем должен быть начислен и уплачен ЕНВД. Порядок исчисления физического показателя определен *ст. 346.27 НК РФ*.

### **6. Площадь зала обслуживания**

Под площадью зала обслуживания следует понимать площадь специально оборудованных помещений и/или открытых площадок объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и/или покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных, правоустанавливающих документов, в том числе и договоров аренды.

## **9.5.4. Налоговая ставка, порядок расчета и уплаты единого налога на вмененный налог**

Ставка единого налога на вмененный налог установлена в размере 15 % (*ст. 346.31 НК РФ*).

Единый налог на вмененный доход  $H_{ВД}$  рассчитывается как следующее произведение:

$$H_{ВД} = H_{ст}^{ВД} \cdot H_{б}^{ВД}, \quad (54)$$

где

$H_{ст}^{ВД}$  – налоговая ставка, %;

$H_{б}^{ВД}$  – налоговая база (вмененный доход), руб.

ЕНВД, исчисленный за налоговый период, может быть уменьшен налогоплательщиком на сумму следующих платежей:

- на обязательное пенсионное страхование;
- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- обязательное медицинское страхование;
- обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Расчитанный единый налог на вмененный доход не может быть уменьшен на перечисленные платежи более чем на 50 %.

При расчете этого уменьшения налога следует руководствоваться следующим основным правилом. Уменьшение начисленного ЕНВД допускается только на уплаченные взносы. Это предусмотрено **ст. 346.32 НК РФ**, согласно которой налог уменьшается только на сумму отчислений в ПФР, уплаченных за тот же период, за который рассчитывается налог.

### **Пример 73**

*Индивидуальный предприниматель оказывает услуги общественного питания в кафе с площадью зала обслуживания посетителей 95 м<sup>2</sup>. Видом деятельности индивидуального предпринимателя является оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей.*

*Для этого вида деятельности в качестве физического показателя принята площадь зала обслуживания в квадратных метрах.*

*Базовая доходность для данного вида деятельности установлена в размере 1 000 руб./м<sup>2</sup>.*

*У индивидуального предпринимателя работают три официанта, повар, мойщик посуды, уборщица и администратор. Всего 7 наемных работников.*

*За I квартал текущего года фонд оплаты труда наемных работников составил 211 000 руб.*

*В этом же налоговом периоде начислены взносы по всем видам обязательного страхования в размере 63 450 руб., уплачено 43 680 руб.*

*Необходимо рассчитать величину вмененного дохода за I квартал. Корректирующий коэффициент  $K_1$  равен 1,868 и  $K_2$  равен 0,926.*

*Таким образом, налоговая база для расчета ЕНВД будет равна*

$$(1\ 000\ \text{руб.} \cdot (95\ \text{м}^2 + 95\ \text{м}^2 + 95\ \text{м}^2) \cdot 1,868 \cdot 0,926) = 492\ 983,88\ \text{руб.}$$

*Сумма ЕНВД, исчисленная за I квартал, составит:*

$$474\ 510,18\ \text{руб.} \cdot 15\ \% = 71\ 176,53\ \text{руб.}$$

*Исчисленный ЕНВД можно уменьшить на уплаченные в этом же налоговом периоде взносы по обязательным видам страхования, но не более чем на половину первоначально исчисленной суммы налога:*

$$71\ 176,53\ \text{руб.} \cdot 50\ \% = 35\ 588,26\ \text{руб.}$$

*Взносы, перечисленные в текущем налоговом периоде, составили 43 680 руб. Их величина превышает 50 % начисленного ЕНВД.*

*Поэтому ЕНВД, подлежащий перечислению в бюджет, будет равен:*

$$71\ 176,53\ \text{руб.} - 35\ 588,26\ \text{руб.} = 35\ 588,26\ \text{руб.}$$

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

## **Вопросы для самоконтроля**

*1. Перечислите виды специальных налоговых режимов и дайте характеристику каждому из них.*

*2. При каких условиях возможен переход на ЕСХН?*

3. *Какие категории плательщиков налогов могут применять ЕСХН?*
4. *При каких условиях прекращается применение ЕСХН?*
5. *Что является налоговой базой при применении ЕСХН?*
6. *Порядок признания доходов и расходов при применении ЕСХН.*
7. *При каких видах деятельности переход на УСН не допускается?*
8. *Порядок перехода на УСН.*
9. *При каких условиях упрощенную систему налогообложения могут применять ИП и организации?*
10. *При каких условиях организация или индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками налогов по УСН, обязаны перейти на нормальный режим уплаты налогов?*
11. *Назовите перечень расходов, на которые налогоплательщик, применяющий УСН, имеет право уменьшить свой доход.*
12. *УСН на основе патента: ее характеристика и порядок применения.*
13. *Изложите условия применения ЕНВД.*
14. *Изложите порядок расчета налоговой базы при применении ЕНВД.*
15. *Что характеризует показатель «базовая доходность»?*
16. *Какие коэффициенты могут применяться при корректировке налогооблагаемой базы и кем они утверждаются?*
17. *Порядок уплаты налогов по системе ЕНВД.*
18. *На какие суммы может быть уменьшен исчисленный ЕНВД?*

## ***Тема 10. Налог на игорный бизнес***

### **10.1. Общие положения по налогу на игорный бизнес**

Налог на игорный бизнес регулируется *гл.29 НК РФ*. Игорный бизнес – это предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и/или платы за проведение азартных игр и не предусматривающая реализацию товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Специфическими чертами игорного бизнеса являются:

- игорный бизнес не предполагает создание добавленной стоимости;
- высокий риск потерь для предпринимателей;
- экономические и финансовые потери для предпринимателя перестают быть случайными и приобретают систематический характер;
- сложность контроля за достоверностью ведения бухгалтерского учета и формирования налоговой базы в виде валового дохода;
- ведение игорного бизнеса допускается на определенных территориях.

Принимая во внимание специфику игорного бизнеса, его налогообложение в отличие от других видов предпринимательства организовано на иной основе. По сути дела его налогообложение построено на принципе вмененного дохода. Такой подход объясняется тем, что, как было отмечено выше, в игорном бизнесе сложно контролировать полученный доход. Поэтому в основу налогообложения был положен расчет налогов исходя из дохода, возможного к получению, принуждая налогоплательщика платить налог исходя из условно определенной его величины.

В целом игорный бизнес на территории РФ регулируется Федеральным законом № 244-ФЗ от 29.12.2006 *«О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»*.

Игорный бизнес может быть реализован:

- в виде проведения азартных игр;

➤ в виде посреднической деятельности по организации азартных игр по приему ставок от участников взаимных пари и/или выплате выигрыша.

**Статья 364 НК РФ** определяет участников игорного бизнеса следующим образом:

➤ организатор игорного заведения – организация или индивидуальный предприниматель, которые осуществляют в этой сфере деятельность по организации азартных игр, за исключением азартных игр на тотализаторе;

➤ организатор тотализатора – организация или индивидуальный предприниматель, которые осуществляют в сфере игорного бизнеса посредническую деятельность по приему ставок от участников взаимных пари и/или выплате выигрыша.

Организатор игорного заведения занимается организацией и проведением азартных игр, которые согласно положениям ст.4 Закона № 244-ФЗ представляют собой соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками такого соглашения между собой либо с организатором азартной игры по правилам, установленным организатором этой игры.

Организатор тотализатора организует и проводит деятельность по приему ставок от участников взаимных пари, которое признается азартной игрой, заключаемое с двумя или несколькими участниками пари между собой либо с организатором данного вида азартной игры, и зависит от события, наступление которого неизвестно.

В соответствии со ст.5 Закона № 244-ФЗ деятельность по организации и проведению азартных игр может осуществляться исключительно их организаторами при соблюдении требований, предусмотренных действующим законодательством, а именно:

1) деятельность по организации и проведению азартных игр может осуществляться исключительно в игорных заведениях, соответствующих требованиям, предусмотренным действующим законодательством;

2) деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, в том числе сети «Интернет», а также средств связи, в том числе подвижной связи, запрещена;

3) игорные заведения, за исключением букмекерских контор, тотализаторов, их пунктов приема ставок, могут быть открыты исключительно в игорных зонах.

В настоящее время в России установлено 5 игорных зон, в которых разрешается вести игорный бизнес:

1. «Приморье» – курортная зона Уссурийского залива (Приморский край);

2. «Сибирская монета» – Алтайский район Алтайского края;

3. «Янтарная» – окрестности поселка Янтарный Калининградской области;

4. «Азов-сити» – территория Щербиновского района Краснодарского края и Азовского района Ростовской области;

5. «Крым» – территория республики Крым.

## **10.2. Налогоплательщики и объекты налогообложения**

Плательщиками налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (*ст.365 НК РФ*). Они обязаны встать на учет в налоговых органах того субъекта РФ, на территории которого установлены объекты налогообложения, не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта налогообложения.

В соответствии со *ст.366 НК РФ* объектами налогообложения признаются:

1) игровой стол, представляющий собой 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 как организатор;

2) 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;

3) касса тотализатора или букмекерской конторы – специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Каждый из перечисленных объектов подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения в течение двух дней до даты установки каждого объекта налогообложения. Результатом регистрации является выдача налоговым органом свидетельства о регистрации объекта или объектов налогообложения. Кроме этого регистрации подлежит любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки или выбытия каждого объекта налогообложения.

Объект налогообложения считается зарегистрированным с даты подачи налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации объекта или объектов налогообложения или их выбытия.

Объект налогообложения считается выбывшим с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации изменений (уменьшений) количества объектов налогообложения.

### **10.3. Налоговый период. Налоговая база и налоговые ставки**

Налоговый период по налогу на игорный бизнес установлен продолжительностью равной одному месяцу (*ст.367 НК РФ*).

Согласно этой же статье налоговая база определяется отдельно по каждому объекту налогообложения и считается равной общему количеству объектов налогообложения.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах (*ст.369 НК РФ*):

- за один игровой стол – от 25 000 до 125 000 руб.;
- за один игровой автомат – от 1 500 до 7 500 руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – от 25 000 до 125 000 руб.

Если ставки налогов по объектам налогообложения субъектами РФ не установлены, ставки налогов устанавливаются в следующих размерах:

- за один игровой стол – 25 000 руб.;

- за один игровой автомат – 1 500 руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – 25 000 руб.

#### **10.4. Порядок исчисления налога и его уплаты**

Сумма налога, подлежащего уплате, исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной также для каждого объекта налогообложения. Если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Если в течение налогового периода у налогоплательщика происходили установки новых объектов налогообложения или их выбытие, то такое изменение количества объектов налогообложения при расчете налога учитывается следующим образом:

- при установке нового объекта или объектов налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества объектов налогообложения, включая установленный новый объект налогообложения, и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения;

- при установке нового объекта или новых объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту или этим объектам за налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения;

- при выбытии объекта или объектов налогообложения до 15-го числа включительно текущего налогового периода сумма налога по этому объекту или этим объектам за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй установленной ставки налога;

- при выбытии объекта или объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения, включая выбывший объект или объекты налого-

обложения, и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Уплата налога на игорный бизнес осуществляется на основе налоговой декларации. Налоговая декларация за истекший налоговый период подается налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком в бюджет по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период (*ст.371 НК РФ*).

Порядок исчисления налога на игорный бизнес изложен в примере 74.

### **Пример 74**

*Организация «ХХХ» занимается игорным бизнесом и на начало налогового периода имеет следующие объекты налогообложения:*

- *6 игровых столов, из которых 3 стола имеют по одному игровому полю, 2 стола – по два игровых поля и 1 имеет три игровых поля;*
- *19 игровых автоматов;*
- *4 кассы тотализатора.*

*Субъектом РФ, в котором расположены объекты налогообложения, налоговые ставки не установлены. Поэтому для целей налогообложения применяются ставки, установленные федеральным законодательством, то есть:*

- *за один игровой стол – 25 000 руб.;*
- *за один игровой автомат – 1 500 руб.;*
- *за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – 25 000 руб.*

**Ситуация 1.** *Изменений в количестве объектов налогообложения в течение налогового периода не было.*

*Исходя из этой информации, налогоплательщику необходимо заплатить налог на игорный бизнес в следующих размерах:*

*1) налог по игровым столам:*

$$(3 \cdot 1 + 2 \cdot 2 + 1 \cdot 3) \cdot 25\,000 \text{ руб.} = 250\,000 \text{ руб.};$$

2) налог по игровым автоматам:

$$19 \cdot 1\,500 \text{ руб.} = 28\,500 \text{ руб.};$$

3) налог по кассам тотализатора:

$$4 \cdot 25\,000 \text{ руб.} = 100\,000 \text{ руб.}$$

Общая сумма налога на игорный бизнес, если количество объектов меняться не будет, ежемесячно будет составлять 378 500 руб.

**Ситуация 2.** В течение налогового периода налогоплательщик к 19 имеющимся игровым автоматам дополнительно установил

➤ до 15-го числа налогового периода – 3 автомата;

➤ после 15-го числа – 4 игровых автомата.

В этом случае налог будет рассчитываться по правилам п. 3 ст. 369 НК РФ:

$$(19 + 3) \cdot 1\,500 \text{ руб.} + 4 \cdot 1\,500 \text{ руб.} \cdot \frac{1}{2} = 36\,000 \text{ руб.}$$

**Ситуация 3.** В течение налогового периода у налогоплательщика из 19 автоматов из оборота выбыло 7 автоматов:

➤ до 15-го числа налогового периода – 3 автомата;

➤ после 15-го числа – 4 автомата.

В этом случае налог будет рассчитываться по правилам п. 4 ст. 369 НК РФ, то есть:

$$3 \cdot 1\,500 \text{ руб.} / \frac{1}{2} + 15 \cdot 1\,500 \text{ руб.} = 24\,750 \text{ руб.}$$

## **Вопросы для самоконтроля**

1. Назовите плательщиков налогоплательщиков налога на игорный бизнес.

2. Перечислите объекты обложения налогом на игорный бизнес.

3. Изложите порядок исчисления налоговой базы по налогу на игорный бизнес.

4. Назовите продолжительность налогового периода.

5. Порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес.

6. Порядок и сроки уплаты налога на игорный бизнес.

## ***Тема 11. Транспортный налог***

### **11.1. Общие положения по транспортному налогу**

Транспортный налог в его действующем формате введен в практику применения Федеральным законом от 24.07.2002 № 110-ФЗ. В настоящее время порядок исчисления и уплаты транспортного налога регулируется **гл.28 НК РФ «Транспортный налог»**.

Транспортный налог является региональным налогом. Он обязателен к уплате на территориях всех субъектов Российской Федерации.

Основные элементы транспортного налога объект налогообложения, налоговая база, продолжительность налогового периода, пределы налоговых ставок, порядок исчисления транспортного налога и его уплаты регулируются НК РФ (**гл.28 НК РФ**).

Субъектам Российской Федерации дано право регулировать:

- ставки транспортного налога в пределах, установленных НК РФ;
- порядок и сроки его уплаты;
- формы отчетности по транспортному налогу;
- налоговые льготы и порядок их применения.

Таким образом, при осуществлении контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты транспортного налога необходимо руководствоваться **гл.28 НК РФ «Транспортный налог»** и законодательными актами субъектов Российской Федерации в части, предусмотренной НК РФ.

### **11.2. Налогоплательщики и объекты обложения транспортным налогом**

В соответствии со **ст.357 НК РФ** плательщиками транспортного налога признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства. При этом транспортное средство должно быть признано объектом налогообложения в соответствии со **ст.358 НК РФ**.

Признание организаций и физических лиц плательщиками транспортного налога основывается на сведениях о регистрации

транспортных средств и лицах, на которые эти транспортные средства зарегистрированы. Источником информации является Государственная инспекция дорожного движения РФ.

В соответствии со **ст.358 НК РФ** объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее – транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не являются объектом налогообложения транспортные средства, перечисленные в **п.2 ст.358 НК РФ**, а именно:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.;

- легковые автомобили, специально оборудованные для использования инвалидами;

- промысловые морские и речные суда;

- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и/или грузовых перевозок;

- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

- транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и/или приравненная к ней служба;

- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом (**пп.7 п.2 ст.358 НК РФ**);

- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Законодательные органы субъектов РФ своими законами определяют льготы и льготные категории плательщиков транспортного налога. Как правило, льготы по транспортному налогу распространяются на социально-значимые субъекты и объекты экономических отношений. Поскольку установление льгот по транспортному налогу является прерогативой субъектов РФ, постольку эти льготы в регионах могут принципиально различаться между собой.

Так, например, в Кемеровской области Законом «*О транспортном налоге*» № 1730, принятом 27 ноября 2002 г., с последующими его изменениями, установлены следующие льготные категории граждан и организаций, освобожденных от уплаты транспортного налога:

- организации автотранспорта общего пользования в отношении транспортных средств, осуществляющих перевозки пассажиров (кроме маршрутных такси и такси);

- пенсионеры, получающие трудовую пенсию по старости;

- инвалиды I и II групп, получающие трудовую пенсию или пенсию по инвалидности;

- детские дома для детей раннего возраста (с 1,5 года до 3 лет);

- специализированные учреждения для несовершеннолетних, нуждающихся в социальной реабилитации;

- медицинские учреждения;

- образовательные учреждения начального профессионального образования, которые осуществляют подготовку специалистов по специальности водитель автомобиля категорий «В», «С», а также тракторист-машинист сельскохозяйственного производства категорий «А», «В», «С», «D», «Е», «F»;

- дошкольные и общеобразовательные (начального общего, основного общего, среднего (полного) общего образования) учреждения, расположенные в сельских населенных пунктах;

- сельскохозяйственные товаропроизводители, осуществляющие предпринимательскую деятельность по производству сельскохозяйственной продукции;

- общественные организации инвалидов;
- детские дома семейного типа;
- родители (приемные родители, усыновители) в семье, имеющей в своем составе совместно проживающих с ними трех и более детей в возрасте до 18 лет включительно.

### **11.3. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая база, налоговые ставки**

Продолжительность налогового периода по транспортному налогу в соответствии со *ст.360 НК РФ* установлена равной календарному году. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются I, II и III кварталы. Законодательные органы субъектов Российской Федерации вправе отчетные периоды не устанавливать.

Для целей исчисления транспортного налога налоговая база по видам транспортных установлена (*ст.359 НК РФ*):

- для транспортных средств, имеющих двигатели за исключением транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограмм-силах;
- для водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость как валовая вместимость в регистровых тоннах;
- для водных и воздушных транспортных средств, не указанных выше, как единица транспортного средства.

Мощность двигателей транспортных средств в технической документации представлена в метрическом измерении – киловаттах. Ставки налога установлены по отношению к внесистемным единицам измерения мощности – лошадиным силам. Поэтому часто возникает задача перевода метрической мощности двигателя, представленной в киловаттах, в лошадиные силы. Для решения этой задачи применяется специальный коэффициент перевода, который равен 1,35962. Коэффициент перевода мощности, представленной

в лошадиных силах, в мощность, измеренную в киловаттах, равен 0,735.

### **Пример 75**

Производитель водного транспортного средства, имеющего двигатель, указал в техническом паспорте мощность, равную 175,5 кВт. Соответственно мощность этого водного транспортного средства в лошадиных силах будет равна:

$$175,5 \text{ кВт} \cdot 1,35962 = 238,61 \text{ л. с.}$$

В случае расхождения сведений, представленных государственным органам, осуществляющим государственную регистрацию соответствующих видов транспортных средств, с данными, содержащимися в технической документации на транспортное средство, для целей налогообложения принимаются данные, содержащиеся в технической документации на транспортное средство. При отсутствии данных о мощности двигателя в технической документации на транспортное средство для определения мощности двигателя к рассмотрению может быть принято экспертное заключение, представленное налогоплательщиком, либо результаты экспертизы, проведенной в соответствии со **ст.95 ч.1 НК РФ**.

Налоговые ставки по транспортному налогу регулируются законами субъектов Российской Федерации в пределах базовых налоговых ставок, зафиксированных в **ст.361 НК РФ**. Эти налоговые ставки установлены в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя, валовой вместимости транспортного средства, одного килограмма силы тяги реактивного двигателя, одной регистровой тонны транспортного средства или одной единицы транспортного средства.

Базовые ставки транспортного налога приведены в таблице 33.

Таблица 33

*Базовые ставки транспортного налога, установленные  
НК РФ (ст.361 НК РФ)*

| <b>Наименование объекта налогообложения</b>                                    | <b>Налоговая ставка, руб.</b> |
|--|-------------------------------|
| 1. Автомобили легковые с мощностью двигателя:                                  |                               |
| 1.1. до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно                                  | 2,5                           |
| 1.2. свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно | 3,5                           |

Продолжение таблицы 33

| Наименование объекта налогообложения  | Налоговая ставка, руб. |
|---|------------------------|
| 1.3. свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно                      | 5                      |
| 1.4. свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно                       | 7,5                    |
| 1.5. свыше 250 л. с. до 410 л. с. (свыше 183,9 кВт до 301,3 кВт)                                    | 15                     |
| 1.6. свыше 410 л. с. (свыше 183,9 кВт до 301,3 кВт)   | 300                    |
| 2. Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя:   |                        |
| 2.1. до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно   | 1                      |
| 2.2. свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно                          | 2                      |
| 2.3. свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)   | 5                      |
| 3. Автобусы с мощностью двигателя:  |                        |
| 3.1. до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно   | 5                      |
| 3.2. свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)  | 10                     |
| 4. Автомобили грузовые с мощностью двигателя:   |                        |
| 4.1. до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно   | 2,5                    |
| 4.2. свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно                      | 4                      |
| 4.3. свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно                      | 5                      |
| 4.4. свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно                       | 6,5                    |
| 4.5. свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)  | 8,5                    |
| 5. Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу: | 2,5                    |
| 6. Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя:   |                        |
| 6.1. до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно  | 2,5                    |
| 6.2. свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)   | 5                      |
| 7. Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя               |                        |
| 7.1. до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно   | 10                     |
| 7.2. свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)  | 20                     |
| 8. Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя:                                       |                        |
| 8.1. до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно   | 20                     |
| 8.2. свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)  | 40                     |

| Наименование объекта налогообложения  | Налоговая ставка, руб. |
|---|------------------------|
| 9. Гидроциклы с мощностью двигателя:  |                        |
| 9.1. до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно   | 25                     |
| 9.2. свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)  | 50                     |
| 10. Несамходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистрационной тонны валовой вместимости) | 20                     |
| 11. Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)  | 25                     |
| 12. Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)   | 20                     |
| 13. Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)                         | 200                    |

Согласно *п.2 ст.361 НК РФ* налоговые ставки, перечисленные в таблице 33, могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов РФ, но не более чем в десять раз. Однако ограничение размера уменьшения налоговых ставок законами субъектов РФ не применяется в отношении легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно.

Кроме этого допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, разделенных по следующим критериям:

- количество лет, прошедших с года выпуска транспортных средств;
- экологический класс.

Эти критерии дифференциации налоговых ставок могут применяться как отдельно, так и совместно.

Если налоговые ставки не определены законами субъектов Российской Федерации, налогообложение производится по налоговым ставкам, установленным НК РФ.

## **11.4. Порядок исчисления и сроки уплаты транспортного налога и авансовых платежей**

Исчисление транспортного налога организация производит самостоятельно исходя из налоговой базы и действующей ставки

налога по данному виду транспортного средства (*ст.362 НК РФ*). Расчет транспортного налога осуществляется по каждому транспортному средству. Кроме этого с 2015 г. расчет транспортного налога проводится с учетом специальных корректирующих коэффициентов, которые учитывают возраст транспортного средства и его стоимость. Величины этих коэффициентов приведены в таблице 34.

Таблица 34

*Коэффициенты, повышающие налоговые ставки транспортного налога, с учетом стоимости транспортного средства и его возраста*

| Стоимость транспортного средства, млн. руб. | Коэффициент в зависимости от количества лет в расчете, начиная с года выпуска ТС |               |               |          |           |           |
|---|--|---------------|---------------|----------|-----------|-----------|
|   | до 1 года  | от 1 до 2 лет | от 2 до 3 лет | до 5 лет | до 10 лет | до 20 лет |
| от 3 до 5                                   | 1,5  | 1,3           | 1,1           |          |           |           |
| от 5 до 10                                  |  |               |               | 2        |           |           |
| от 10 до 15                                 |  |               |               |          | 3         |           |
| от 15                                       |  |               |               |          |           | 3         |

Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства.

### **Пример 76**

*В 2015 г. плательщик транспортного налога владеет автомобилем, который был собран и отправлен в продажу в сентябре 2013 г. Стоимость автомобиля по данным его производителя 4,2 млн. руб.*

*Порядок определения поправочного коэффициента следующий.*

*Количество лет автомобилю, прошедших с года его выпуска, исчисляется с 1 января года, следующего за годом выпуска этого автомобиля. Следовательно, автомобилю, которым владеет плательщик транспортного налога, 2 года.*

*Стоимость автомобиля по данным его производителя 4,2 млн. руб.*

*Таким образом, поправочный коэффициент, применяемый к налоговой базе при расчете транспортного налога, в данном случае будет равным 1,3.*

Перечень легковых автомобилей средней стоимостью свыше 3 млн. руб. подлежит ежегодной официальной публикации на сайте Министерства промышленности и торговли РФ. Этот документ должен обновляться не позднее первого марта каждого года. Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей утвержден приказом № 316 Министерства промышленности и торговли от 20.02.2014. Согласно этому документу средняя стоимость автомобиля устанавливается с учетом присутствия автопроизводителей или их представителей на территории РФ. Исходной информацией для расчета средней стоимости автомобилей будут являться рекомендуемые розничные цены на автомобили конкретных марок.

Сумма транспортного налога, подлежащая уплате за налоговый период, исчисляется по итогам каждого налогового периода на основании документально подтвержденных данных о транспортных средствах, подлежащих налогообложению.

Исчисление транспортного налога производится с учетом количества месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика в налоговом периоде.

В случае регистрации транспортного средства и/или снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента  $K_{в}$ , определяемого отношением числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. Расчет коэффициента проводится по следующей формуле:

$$K_{в} = \frac{T_{пм}}{12}, \quad (53)$$

где

$T_{пм}$  – количество полных месяцев владения транспортным средством в течение налогового периода.

С 1 января 2015 г. действует следующий порядок исчисления срока владения транспортным средством в течение налогового периода (*п.3. ст.362 НК РФ*):

➤ при регистрации транспортного средства до 15 числа включительно месяц регистрации считается полным месяцем владения транспортным средством;

➤ в случае регистрации транспортного средства после 15 числа месяц регистрации при расчете коэффициента  $K_v$  не учитывается;

➤ при снятии с учета транспортного средства до 15 числа включительно этот месяц не считается месяцем владения транспортным средством;

➤ в случае снятия с учета транспортного средства после 15 числа этот месяц при расчете коэффициента  $K_v$  учитывается как полный месяц владения транспортным средством.

В случае угона (кражи) транспортного средства транспортный налог не начисляется в период времени нахождения этого транспортного средства в розыске. Основанием для прекращения начисления и уплаты налога является документ, выданный уполномоченным органом и подтверждающий факт угона (кражи) транспортного средства. Начисление налога прекращается с месяца, следующего за месяцем угона (кражи) транспортного средства, и возобновляется с месяца, в котором транспортное средство было возвращено его собственнику.

### **Пример 77**

*Ситуация 1.* Легковой автомобиль был зарегистрирован в органах ГИБДД 12 января текущего года, а снят с регистрации в связи с его продажей 25 декабря этого же года. В этом случае сумма налога будет исчисляться с учетом коэффициента, равного 1, так как это транспортное средство было зарегистрировано до 15 числа и снято с учета после 15 числа. Следовательно, месяц регистрации транспортного средства и месяц снятия его с учета принимаются за полные месяцы владения транспортным средством.

*Ситуация 2.* Транспортное средство зарегистрировано в органах, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств, 10 января 2017 г. и снято с регистрации 20 февраля 2018 г.

*В этом случае транспортный налог за 2017 г. будет исчислен с учетом коэффициента, равного 1, а за 2018 г. – с учетом коэффициента, равного 2/12.*

***Ситуация 3.** Транспортное средство украдено 18 марта текущего года. Организация получила из уполномоченного органа документальное подтверждение факта угона.*

*22 июля транспортное средство найдено и возвращено его собственнику.*

*При исчислении транспортного налога за текущий год (налоговый период) коэффициент  $K_v$  в этом случае принимается равным:  $0,75 = 9 / 12$ .*

*В расчет принимаются периоды времени владения транспортным средством с января по март и с июля по декабрь. Исчисление налога прекращается с месяца, следующего за месяцем, в котором был совершен угон машины, согласно документу, полученному из органов полиции, и возобновляется с месяца, в котором транспортное средство было возвращено владельцу.*

Расчет транспортного налога по транспортным средствам, у которых в течение налогового периода заменялся двигатель, и при этом изменялась его мощность, проводится аналогично случаям, рассмотренным в примере 78. Однако собственник транспортного средства должен сообщить в регистрирующий орган о необходимости внесения изменений в техническую документацию на транспортное средство. С учетом этих данных и их изменений в течение налогового периода исчисляется транспортный налог.

### **Пример 78**

*Организация в сентябре текущего налогового периода заменила двигатель на автомобиле.*

*Мощность снятого двигателя согласно технической документации была равной 180 л. с., вновь установленного двигателя – 210 л. с.*

*Регистрация изменений в технической документации осуществлена отделением ГИБДД 27 сентября.*

*При исчислении транспортного налога за текущий налоговый период за первые восемь месяцев (с января по август) налоговая база определяется мощностью двигателя 180 л. с., за оставшиеся*

четыре месяца года (с сентября по декабрь) ее размер возрос до 210 л. с.

Авансовые платежи по транспортному налогу (табл. 35) исчисляются организациями по истечении каждого отчетного периода в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. Порядок расчета транспортного налога изложен в примере 79.

### **Пример 79**

Организация на своем балансе имеет легковой автомобиль мощностью 120 л. с. и грузовой автомобиль мощностью 130 л. с. По этим автомобилям установлены следующие налоговые ставки:

- легковой автомобиль мощностью до 150 л. с. – 5 руб./л. с.;
- грузовой автомобиль мощностью до 150 л. с. – 4 руб./л. с.

На основании этой информации необходимо рассчитать транспортный налог, включая авансовые платежи.

**Ситуация 1.** Налог по легковому автомобилю за налоговый период равен:

$$120 \text{ л. с.} \cdot 5 \text{ руб./л. с.} = 600 \text{ руб.}$$

Налог по грузовому автомобилю за налоговый период равен:

$$130 \text{ л. с.} \cdot 4 \text{ руб./л. с.} = 520 \text{ руб.}$$

Всего к уплате 1 120 руб.

Авансовые платежи по отчетным периодам равны:

$$1\,120 \text{ руб.} / 4 = 280 \text{ руб.}$$

**Ситуация 2.** Организация 5 апреля текущего налогового периода купила еще один грузовой автомобиль мощностью 175 л. с. и осуществила его государственную регистрацию 8 апреля. Налоговая ставка для грузовых автомобилей такой мощности установлена в размере 5 руб./л. с.

Поскольку организация владела этим автомобилем в налоговом периоде 9 месяцев, то при расчете налога применяется коэффициент  $K_в$ , учитывающий продолжительность владения автомобилем в течение налогового периода. Для условий рассматриваемого примера  $K_в$  равен 0,75.

Налог по легковому автомобилю за налоговый период равен:

$$120 \text{ л. с.} \cdot 5 \text{ руб./л. с.} = 600 \text{ руб.}$$

Налог по грузовому автомобилю за налоговый период равен:

$$130 \text{ л. с.} \cdot 4 \text{ руб./л. с.} = 520 \text{ руб.}$$

Налог по второму грузовому автомобилю равен:

$$175 \text{ л. с.} \cdot 5 \text{ руб./л. с.} \cdot 0,75 = 656,25 \text{ руб.}$$

Всего к уплате 1 776,25 руб.

Таблица 35

Платежи по транспортному налогу

| Вид транспортного средства                 | Авансовые платежи по отчетным периодам, руб. |               |               | Доплата транспортного налога по итогам налогового периода |
|--|--|---------------|---------------|---|
|  | I квартал                                    | II квартал    | III квартал   |   |
| 1. Легковой автомобиль                     | 150  | 150           | 150           | 150   |
| 2. Грузовой автомобиль мощностью 130 л. с. | 130  | 130           | 130           | 130   |
| 3. Грузовой автомобиль мощностью 175 л. с. | 0  | 218,75        | 218,75        | 218,75  |
| <b>Итого</b>                               | <b>280,00</b>                                | <b>498,75</b> | <b>498,75</b> | <b>498,75</b>   |

**Ситуация 3.** Организация 8 апреля текущего налогового периода купила еще один грузовой автомобиль мощностью 175 л. с. Налоговая ставка для грузовых автомобилей такой мощности установлена в размере 5 руб./л. с.

В 25 октября организация продала грузовой автомобиль мощностью 130 л. с. Поскольку организация владела грузовыми автомобилями в налоговом периоде ограниченное количество месяцев, то в отношении этих грузовых автомобилей применяются поправочные коэффициенты  $K_g$ .

Для грузового автомобиля мощностью 130 л. с. (владение с января по октябрь включительно)  $K_g = 10/12 = 0,8333$ , для грузового автомобиля мощностью 175 л. с. (владение с апреля по декабрь текущего налогового периода)  $K_g$  равен 0,75.

Налог по легковому автомобилю за налоговый период равен:

$$120 \text{ л. с.} \cdot 5 \text{ руб./л. с.} = 600 \text{ руб.}$$

Налог по грузовому автомобилю мощностью 130 л. с. за налоговый период равен:

$$130 \text{ л. с.} \cdot 4 \text{ руб./л. с.} \cdot 0,8333 = 433,33 \text{ руб.}$$

Налог по грузовому автомобилю мощностью 175 л. с. с учетом времени владения им в течение налогового периода равен:

$$175 \text{ л. с.} \cdot 5 \text{ руб./л. с.} \cdot 0,75 = 656,25 \text{ руб.}$$

Всего организация должна перечислить в бюджет 1 689,58 руб. транспортного налога.

Авансовые платежи транспортного налога по кварталам представлены в таблице 36.

Таблица 36

*Платежи по транспортному налогу*

| <b>Вид транспортного средства</b>          | <b>Авансовые платежи по отчетным периодам, руб.</b> |                   |                    | <b>Доплата транспортного налога по итогам налогового периода</b> |
|--|---|-------------------|--------------------|--|
|  | <b>I квартал</b>                                    | <b>II квартал</b> | <b>III квартал</b> |  |
| 1. Легковой автомобиль                     | 150   | 150               | 150                | 150  |
| 2. Грузовой автомобиль мощностью 130 л. с. | 130   | 130               | 130                | 43,33  |
| 3. Грузовой автомобиль мощностью 175 л. с. | 0   | 218,75            | 218,75             | 218,75   |
| <b>Итого</b>                               | <b>280,00</b>                                       | <b>498,75</b>     | <b>498,75</b>      | <b>412,08</b>  |

*Расчет авансовых платежей по кварталам:*

*I квартал:*

$$(120 \text{ л. с.} \cdot 5 \text{ руб.} + 130 \text{ л. с.} \cdot 4 \text{ руб.}) / 4 = 1\,120 \text{ руб.} / 4 = 280 \text{ руб.}$$

*II квартал:*

$$150 \text{ руб.} + 130 \text{ руб.} + (175 \text{ л. с.} \cdot 5 \text{ руб.} \cdot 0,75) / 3 = \\ = 150 \text{ руб.} + 130 \text{ руб.} + 218,75 \text{ руб.} = 498,75 \text{ руб.}$$

*III квартал:*

$$150 \text{ руб.} + 130 \text{ руб.} + 218,75 \text{ руб.} = 498,75 \text{ руб.}$$

*IV квартал:*

$$150 \text{ руб.} + (130 \text{ л. с.} \cdot 4 \text{ руб.} \cdot 0,8333 - 390 \text{ руб.}) + 218,75 \text{ руб.} = \\ = 150 \text{ руб.} + 43,33 \text{ руб.} + 218,75 \text{ руб.} = 412,08 \text{ руб.}$$

*К доплате по итогам налогового периода:*

$$1\,689,58 \text{ руб.} - 280 \text{ руб.} - 498,75 \text{ руб.} - 498,75 \text{ руб.} = 412,08 \text{ руб.}$$

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации. При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков, являющихся организациями, не может быть установлен ранее срока подачи налоговой декларации по транспортному налогу. Наиболее поздняя дата подачи нало-

говой декларации установлена 1 февраля года, следующего за отчетным (*п.3 ст.363.1 НК РФ*). Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Срок уплаты налога для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

### **Вопросы для самоконтроля**

- 1. Перечислите плательщиков транспортного налога.*
- 2. Назовите объект обложения транспортным налогом.*
- 3. Изложите порядок расчета транспортного налога.*
- 4. Изложите порядок регулирования транспортного налога.*
- 5. Изложите порядок уплаты транспортного налога физическими лицами.*
- 6. Изложите порядок уплаты транспортного налога организациями и индивидуальными предпринимателями.*
- 7. Назовите продолжительность налогового периода и отчетные периоды по транспортному налогу.*

## ***Тема 12. Налог на землю***

### **12.1. Общие положения по налогу на землю**

Земельный налог является местным налогом. В своем действующем формате налог на землю применяется на территории Российской Федерации с 2005 г.

Установление налога на землю и его основные параметры регулируются *гл.31 НК РФ «Земельный налог»*. Представительным органам муниципальных образований делегировано право:

- определять налоговые ставки в пределах, установленных гл.31 НК РФ;
- регулировать порядок и сроки уплаты налога;
- определять льготы по налогу, основания и порядок их применения;
- устанавливать размер не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

### **12.2. Объекты обложения налогом на землю и его плательщики**

Состав плательщиков налога на землю регулируется *ст.388 НК РФ*.

Согласно *п.1 ст.388 НК РФ* плательщиками налога на землю являются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципальных образований, на территории которых введен налог на землю (*п.1 ст.389 НК РФ*).

Не признаются объектом налогообложения:

- 1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) земельные участки, которые:
  - *ограничены в хозяйственном обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации;*

‣ заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

‣ земельные участки, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

‣ земельные участки, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;

3) земельные участки из состава земель лесного фонда.

## **12.3. Налоговая база и порядок ее определения.**

### **Налоговые льготы**

Налоговая база по налогу на землю определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения (*п.1 ст.390 НК РФ*). Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Кадастровая стоимость земельного участка устанавливается на основе проведения государственной кадастровой оценки земель (*ст.66 Земельного кодекса РФ*), которая проводится в соответствии с законодательством Российской Федерации об оценочной деятельности. Правила проведения государственной кадастровой оценки земель утверждены постановлением Правительства РФ от 8.04.2000 № 316.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации устанавливают средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу).

Государственный кадастровый учет земельных участков осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости» (*ст.70 Земельного кодекса РФ*).

Порядок определения налоговой базы земельного участка подчиняется следующим основным правилам, установленным в *ст. 391 НК РФ*. Налоговая база по земельному участку, образованного в течение налогового периода, определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого земельного участка на кадастровый учет.

1. Налоговая база по земельному участку, расположенному на территориях нескольких муниципальных образований, определяется по каждому муниципальному образованию. При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования, определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

2. Если земельный участок принадлежит нескольким собственникам и налогоплательщиками признаются разные лица, налоговая база по земельному участку устанавливается в отношении каждой доли в праве общей собственности на земельный участок.

3. Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

4. Налогоплательщики-физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых или предназначенных для использования ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

5. Налоговая база для каждого налогоплательщика-физического лица определяется налоговыми органами на основании сведений, предоставленных им органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Налоговым кодексом по налогу на землю установлены два вида льгот.

Первый вид льгот предусматривает уменьшение налоговой базы на установленную сумму. Второй вид льгот предусматривает освобождение от уплаты налога.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного для следующих категорий налогоплательщиков:

- Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- инвалидов, имеющих I группу и II группу инвалидности, установленные до 1 января 2004 г.;
- инвалидов с детства;
- ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- физических лиц, принимавших непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;
- физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, то налоговая база принимается равной нулю.

Второй вид льготы по налогу на землю – освобождение от уплаты налога – согласно ст.395 НК РФ распространяется:

- на организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;
- на организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- на религиозные организации – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;
- на общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %;
- на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %;

› учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов;

› организации народных художественных промыслов;

› физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации;

› организации-резиденты особой экономической зоны – в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок;

› организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре Сколково».

## **12.4. Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления и уплаты налога на землю**

Согласно *ст.394 НК РФ* налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать 0,3 % в отношении земельных участков:

› отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

› занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

› приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства.

В отношении прочих земельных участков налоговые ставки не могут превышать 1,5 %.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и/или разрешенного использования земельного участка.

В случае если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, налогообложение производится по налоговым ставкам, установленным НК РФ.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются I, II и III кварталы календарного года. При установлении налога представительный орган муниципального образования вправе не устанавливать отчетные периоды.

Если отчетные периоды установлены, то суммы авансовых платежей по налогу по истечении I, II и III кварталов текущего налогового периода определяются как 1/4 соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (*ст.396 НК РФ*).

Налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно (*п.2. ст.396 НК РФ*). Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами (*п.3 ст.396 НК РФ*).

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, учитывающего время пользования земельным участком в течение налогового периода. Коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав.

Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, представляют информацию в налоговые органы в соответствии с **п.4 ст.85 НК РФ**.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со **ст.389 НК РФ**, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налог на землю  $H_{ЗМ}$  рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{ЗМ} = C_{КДС} \cdot d \cdot H_{СТ} \cdot K_{В}, \quad (54)$$

где

$C_{КДС}$  – кадастровая стоимость земельного участка, руб.;

$d$  – размер доли в общем праве на земельный участок;

$H_{СТ}$  – налоговая ставка, %;

$K_{В}$  – коэффициент, учитывающий продолжительность владения земельным участком в течение налогового периода.

Порядок расчета земельного налога и авансовых платежей по налогу представлен в примере 79.

### **Пример 79**

**Ситуация 1.** Расчет земельного налога и авансовых платежей по налогу за полный налоговый период

Организация «А» в течение прошедшего налогового периода владела двумя земельными участками, кадастровая стоимость которых была равной:

› по первому участку 2 960 000 руб.;

➤ по второму участку 3 650 000 руб.

Вторым земельным участком организация «А» владела совместно с организацией «Б». Доли владения земельным участком были распределены следующим образом:

➤ 2/5 земельного участка оформлены на организацию «А»;

➤ 3/5 земельного участка оформлены на организацию «Б».

В субъекте РФ, на территории которого расположены эти земельные участки, установлены отчетные периоды. Оба земельных участка попадают под ставку 1,5 %.

Расчет налога и авансовых платежей по налогу для земельного участка 1

1. Налог на землю за налоговый период:

$$2\,960\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% = 44\,400 \text{ руб.}$$

2. Размер авансового платежа по налогу по отчетным периодам:

$$44\,400 \text{ руб.} / 4 = 11\,100 \text{ руб.}$$

Расчет налога и авансовых платежей по налогу для земельного участка 2

Второй земельный участок находится в совместном владении с организацией «Б». Согласно условиям примера доля организации «А» на земельный участок 2 составляет 2/5 в общем праве собственности. Стоимость доли организации «А» во втором земельном участке:

$$3\,650\,000 \text{ руб.} \cdot 2 / 5 = 1\,460\,000 \text{ руб.}$$

Соответственно земельный налог и авансовые платежи по второму земельному участку будут равны:

1. Налог на землю за налоговый период:

$$1\,460\,000 \text{ руб.} \cdot 1,5\% = 21\,900 \text{ руб.}$$

2. Размер авансового платежа по налогу по отчетным периодам:

$$21\,900 \text{ руб.} / 4 = 5\,475 \text{ руб.}$$

**Ситуация 2.** Расчет земельного налога и авансовых платежей по налогу за неполный налоговый период

Организация «А» приобрела два земельных участка, которые были зарегистрированы в установленном порядке 18 февраля отчетного года.

Кадастровая стоимость земельных участков составила:

➤ по первому участку 2 960 000 руб.;

➤ по второму участку 3 650 000 руб.

В субъекте РФ, на территории котором расположены эти земельные участки, установлены отчетные периоды. Оба земельных участка попадают под ставку 1,5 %.

Расчет земельного налога производится с учетом коэффициента  $K_в$ , который применяется для исчисления земельного налога в случае обладания земельным участком в течение неполного налогового периода. Коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

Значение коэффициента  $K_в$  применяется в расчете земельного налога в десятичных дробях с точностью до десяти тысячных долей.

#### 1. Расчет коэффициента $K_в$

Так как организация приобрела земельные участки 18 февраля, коэффициент  $K_в$  принимается равным  $10 / 12 = 0,8333$  (январь, февраль не учитываются).

#### 2. Расчет авансовых платежей

Авансовые платежи по налогу на землю рассчитываются в начале налогового периода. В примере авансовые платежи должны быть рассчитаны в момент регистрации права собственности на них. Суммы авансовых платежей по участкам представлены в таблице 37.

Таблица 37

Авансовые платежи по земельным участкам

| Показатель, отчетный период                                | 1-й земельный участок | 2-й земельный участок |
|--|-----------------------|-----------------------|
| 1. Кадастровая стоимость земельного участка, руб.          | 2 960 000             | 3 650 000             |
| 2. Коэффициент $K_в$                                       | 0,8333                | 0,8333                |
| 3. Налоговая ставка, %                                     | 1,5                   | 1,5                   |
| 4. Налог на землю за налоговый период, руб.                | 36 998,52             | 46 060,66             |
| 5. Авансовые платежи по налогу на землю (стр. 4 / 4), руб. |                       |                       |
| I квартал  | 9 249,63              | 11 515,16             |
| II квартал   | 9 249,63              | 11 515,16             |

*Окончание таблицы 37*

| <i>Показатель, отчетный период</i>             | <i>1-й земельный участок</i> | <i>2-й земельный участок</i> |
|--|------------------------------|------------------------------|
| <i>III квартал</i>                             | <i>9 249,63</i>              | <i>11 515,16</i>             |
| <i>Итого уплачено авансовых платежей, руб.</i> | <i>27 748,89</i>             | <i>34 545,49</i>             |
| <i>К доплате по итогам налогового периода</i>  | <i>9 249,63</i>              | <i>11 515,16</i>             |

*3. Расчет доплаты налога на землю по итогам налогового периода*

*12 ноября организация продает первый земельный участок. В связи с этим возникает необходимость пересчета авансовых платежей по налогу на землю, а именно:*

*➤ коэффициент  $K_в$  становится равным 0,6667, так как земельный участок № 1 находился в собственности организации 8 месяцев;*

*➤ налог на землю за налоговый период будет равен:  
 $2\,960\,000 \text{ руб.} \cdot 0,6667 \cdot 1,5\% = 29\,601,48 \text{ руб.}$*

*К моменту продажи 1-го земельного участка организация «А» уплатила авансовых платежей по налогу на землю в размере  
 $9\,249,63 \text{ руб.} + 9\,249,63 \text{ руб.} + 9\,249,63 \text{ руб.} = 27\,748,63 \text{ руб.}$*

*Следовательно, по участку № 1 с учетом фактического времени владения им организацией «А» по итогу налогового периода необходимо доплатить:*

*$29\,601,48 \text{ руб.} - 27\,748,63 \text{ руб.} = 1\,852,85 \text{ руб.}$*

*По земельному участку № 2 авансовых платежей было выплачено 34 545,49 руб. Следовательно, к доплате по этому земельному участку:*

*$46\,060,66 \text{ руб.} - 34\,545,49 \text{ руб.} = 11\,515,16 \text{ руб.}$*

*Всего по обоим земельным участкам необходимо доплатить:  
 $11\,515,16 \text{ руб.} + 1\,852,59 \text{ руб.} = 13\,367,75 \text{ руб.}$*

**Земельный налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (ст.397 НК РФ).**

**В течение налогового периода налогоплательщики (организации или индивидуальные предприниматели) уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов**

федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики (организации или индивидуальные предприниматели) уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном п.5 ст.396 НК РФ.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются налогоплательщиками-организациями в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст.389 НК РФ.

Налогоплательщики-организации в отношении земельных участков, принадлежащих им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования и используемых (предназначенных для использования) в предпринимательской деятельности, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по земельному налогу.

Налоговые декларации представляются не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

### **Вопросы для самоконтроля**

- 1. Перечислите плательщиков налога на землю.*
- 2. Назовите объект обложения земельным налогом.*
- 3. Изложите порядок определения налоговой базы по земельному налогу.*
- 4. Назовите налоговый и отчетный периоды.*
- 5. Изложите порядок регулирования земельного налога.*
- 6. Изложите порядок исчисления, уплаты земельного налога и авансовых платежей по налогу.*

## ***Тема 13. Налог на имущество организаций и физических лиц***

### **13.1. Общие положения по налогу на имущество**

**Налог на имущество организаций** является ключевым налогом в системе имущественного налогообложения организаций и физических лиц.

В Российской Федерации налог на имущество организаций впервые был введен в 1992 г. С 1 января 2004 г. налог на имущество введен в НК РФ. В настоящее время законодательные основы налогообложения имущества организаций и физических лиц закреплены **гл.30 НК РФ «Налог на имущество организаций»**.

Налог на имущество является региональным налогом. Поэтому наряду с НК РФ этот налог регулируется региональным законодательством. При введении налога на территории соответствующего субъекта Федерации региональные органы власти определяют налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты. Региональным органам власти также дано право предоставления дополнительных налоговых льгот помимо тех, которые предусмотрены на федеральном уровне.

### **13.2. Налогоплательщики и объекты обложения налогом на имущество**

Налогоплательщиками налога на имущества в соответствии со **ст.373 НК РФ** признаются организации, имеющие имущество, которое является объектом налогообложения. Законодательством закреплен перечень организаций, в отношении которых установлены льготы по налогу на имущество. Согласно **ст.381 НК РФ** от уплаты налога на имущество освобождены:

- организации уголовно-процессуальной системы в отношении имущества, которое используется для осуществления их функций;
- религиозные организации в отношении имущества, используемого для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские организации инвалидов (не менее 80 % инвалидов) в отношении имущества, которое используется для осуществления ими деятельности, указанной в уставе;

- организации, занимающиеся выпуском фармацевтической продукции, в части имущества, которое используется для производства препаратов, направленных на борьбу с эпидемиями и эпизоотиями;
- организации, получившие статус участников «Сколково»;
- судостроительные компании в отношении товарно-материальных ценностей (ТМЦ), используемых для ремонта и строительства судов;
- управляющие компании особых экономических зон и т. д.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, в том числе имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета (*п.1 ст.374 НК РФ*).

В соответствии с НК РФ не признаются объектами налогообложения (*п.4 ст.374 НК РФ*):

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно 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;

➤ движимое имущество, принятое с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств.

Кроме перечисленных объектов, не признаваемых объектами обложения налогом на имущество, с 1 января 2015 г. не признаются объектом налогообложения объекты основных средств, включенные в первую и вторую амортизационную группы в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации. В эти группы включено имущество (машины, оборудование, хозяйственный инвентарь, многолетние насаждения) со сроком полезного использования от 1 года до 3 лет включительно (*пп.8 п.4 ст.374 НК РФ в ред. Закона № 366-ФЗ*).

### **13.3. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая база и налоговые ставки**

Согласно *ст.379 НК РФ* продолжительность налогового периода по налогу на имущество установлена равной календарному году. Отчетными периодами установлены первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный орган субъекта Российской Федерации при регулировании налога на имущество организаций вправе не устанавливать отчетные периоды.

В соответствии со *ст.375 НК РФ* налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. По общему определению остаточная стоимость представляет собой разницу между первоначальной стоимостью объекта и начисленной амортизацией.

Расчет среднегодовой стоимости имущества  $C_{\text{ср.г}}$ , облагаемого налогом, проводится по следующей формуле:

$$C_{\text{ср.г}} = \sum_{i=1}^n C_i / n + 1, \quad (55)$$

где

$C_i$  – остаточная стоимость  $i$ -го вида имущества по состоянию на 1 число очередного месяца налогового периода, руб.;

$n$  – количество месяцев в налоговом периоде.

Для расчета среднегодовой стоимости имущества первой датой налогового периода принимается 1 января и последней датой принимается 31 декабря.

Порядок расчета среднегодовой стоимости имущества представлен в примере 80.

### **Пример 80**

Организация на своем балансе имеет горизонтально-фрезерный станок, стоимость которого по данным бухгалтерского учета на 1 января очередного налогового периода составляла 850 000 руб. Ежемесячная амортизация, начисляемая на стоимость этого станка, равна 15 000 руб.

В июне организация купила токарный станок по цене 1 230 000 руб. без НДС и с июля стала начислять на этот станок амортизацию в сумме 23 800 руб. ежемесячно. На основании этих данных бухгалтерия рассчитала среднегодовую стоимость имущества, являющуюся налоговой базой для расчета налога на имущество (таблице 38).

Таблица 38

Расчет среднегодовой стоимости имущества

| Даты налогового периода | Горизонтально-фрезерный станок                 |                               |                            | Токарный станок                                |                               |                            | Остаточная стоимость всего, руб. |
|-------------------------|--|-------------------------------|----------------------------|--|-------------------------------|----------------------------|----------------------------------|
|                         | стоимость по данным бухгалтерского учета, руб. | начисляемая амортизация, руб. | остаточная стоимость, руб. | стоимость по данным бухгалтерского учета, руб. | начисляемая амортизация, руб. | остаточная стоимость, руб. |                                  |
| 1 янв.                  | 850 000  | 15 000                        | 835 000                    |  |                               |                            | 835 000                          |
| 1 февр.                 | 835 000  | 15 000                        | 820 000                    |  |                               |                            | 820 000                          |
| 1 марта                 | 820 000  | 15 000                        | 805 000                    |  |                               |                            | 805 000                          |
| 1 апр.                  | 805 000  | 15 000                        | 790 000                    |  |                               |                            | 790 000                          |
| 1 мая                   | 790 000  | 15 000                        | 775 000                    |  |                               |                            | 775 000                          |
| 1 июня                  | 775 000  | 15 000                        | 760 000                    |  |                               |                            | 760 000                          |

| Даты<br>налого-<br>вого пе-<br>риода     | Горизонтально-<br>фрезерный<br>станок                     |                                     |                                  | Токарный станок   |                                     |                                  | Оста-<br>точная<br>стои-<br>мость<br>всего,<br>руб. |
|--|---|-------------------------------------|----------------------------------|---|-------------------------------------|----------------------------------|---|
|  | стоимость по<br>данным бух-<br>галтерского<br>учета, руб. | начисляемая<br>амортизация,<br>руб. | остаточная<br>стоимость,<br>руб. | стоимость по<br>данным бух-<br>галтерского<br>учета, руб. | начисляемая<br>амортизация,<br>руб. | остаточная<br>стоимость,<br>руб. |   |
| 1 июля                                   | 760 000   | 15 000                              | 745 000                          | 1 230 000   | 23 800                              | 1 206 200                        | 1 951 200   |
| 1 авг.                                   | 745 000   | 15 000                              | 730 000                          | 1 206 200   | 23 800                              | 1 182 400                        | 1 912 400   |
| 1 сент.                                  | 730 000   | 15 000                              | 715 000                          | 1 182 400   | 23 800                              | 1 158 600                        | 1 873 600   |
| 1 окт.                                   | 715 000   | 15 000                              | 700 000                          | 1 158 600   | 23 800                              | 1 134 800                        | 1 834 800   |
| 1 нояб.                                  | 700 000   | 15 000                              | 685 000                          | 1 134 800   | 23 800                              | 1 111 000                        | 1 796 000   |
| 1 дек.                                   | 685 000   | 15 000                              | 670 000                          | 1 111 000   | 23 800                              | 1 087 200                        | 1 757 200   |
| 31 дек.                                  | 670 000   | 15 000                              | 655 000                          | 1 087 200   | 23 800                              | 1 063 400                        | 1 718 400   |
| <b>Итого</b>                             |   |                                     |                                  |   |                                     |                                  | <b>17628 600</b>                                    |
| <b>Среднегодовая стоимость имущества</b> |   |                                     |                                  |   |                                     |                                  | <b>1 356 046</b>                                    |

Для объектов основных средств, по которым начисление амортизации не предусмотрено, стоимость таких 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.

Все имущество организации условно возможно разделить на две больших группы:

- движимое имущество кроме транспортных средств;
- недвижимое имущество.

До 1 января 2014 г. налоговая база для движимого и недвижимого имущества определялась в соответствии с **п.1 ст.375 НК РФ** в виде их среднегодовой стоимости.

С 1 января 2014 г. порядок определения налоговой базы в отношении определенных видов недвижимого имущества изменился. Это изменение заключается в том, что расчет налога на имущество по объектам недвижимости основывается на ее кадастровой стоимости. Этот порядок закреплен в **ст.378.2 НК РФ**, введенной в действие федеральным законом № 07-ФЗ от 02.11.2013. Кроме этого в этой же статье НК РФ закреплен перечень недвижимого

имущества, для которого исчисление налоговой базы будет базироваться на кадастровой стоимости этой недвижимости.

К этим объектам относятся:

- административно-деловые и торговые центры;
- нежилые помещения, в которых располагаются офисы, точки общественного питания и бытового обслуживания, торговые точки;
- недвижимость иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств на территории РФ.

К административно-деловым центрам отнесены отдельно стоящие здания, предназначенные или используемые для размещения на их территории офисных помещений. Обязательное условие отнесения здания к административно-деловому центру – офисные помещения должны занимать или занимают фактически не менее 20 % территории здания (*п.3 ст.378.2 НК РФ*).

К торговым центрам относятся здания, предназначенные для размещения торговых точек, точек общепита и бытового обслуживания, которые по паспорту здания должны занимать (или фактически занимают) не менее 20 % территории всего помещения (*п.4 ст.378.2 НК РФ*).

Таким образом, в отношении недвижимости в качестве налоговой базы при расчете налога на имущество принимается ее кадастровая стоимость. При определении налоговой базы помещения, расположенного в здании, кадастровая стоимость которого утверждена, но при этом кадастровая стоимость самого помещения не определена, его налоговая база рассчитывается как доля кадастровой стоимости здания, в котором находится помещение, соответствующая доле, которую составляет площадь помещения в общей площади здания (*п.6 ст.378.2 НК РФ*).

Основным условием использования кадастровой стоимости в качестве налоговой базы для расчета налога на имущество по недвижимости является утверждение субъектом Российской Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, расположенных на территории этого субъекта (*п.2 ст.378.2 НК РФ*).

Согласно **ст.380 НК РФ** «Налоговая ставка» ставки по налогу на имущество устанавливаются законами субъектов Российской Федерации, но при этом они не могут превышать 2,2 %. Налоговым

кодексом РФ допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и/или имущества, признаваемого объектом налогообложения. Как правило, субъекты РФ и используют эту максимальную ставку – 2,2 %.

В отношении объектов недвижимого имущества, для которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, максимальные величины налоговых ставок установлены в следующих значениях (**п.2 ст.380 НК РФ**):

- для Москвы предельная налоговая ставка в 2015 г. – 1,7 %, с 2016 г. – 2 %;
- для остальных субъектов РФ в 2015 г. – 1,5 %, с 2016 г. – 2 %.

### **13.4. Порядок исчисления и уплаты налога на имущество**

Налог на имущество организаций  $H_{им}$  по итогам налогового периода рассчитывается как следующее произведение:

$$H_{им} = H_{ст} \cdot H_{б_{им}}, \quad (56)$$

где

$H_{ст}$  – налоговая ставка по налогу на имущество, %;

$H_{б_{им}}$  – налоговая база по налогу на имущество, руб.

Налог на имущество организаций по итогам налогового периода  $H_{им}^{упл}$ , подлежащий перечислению в бюджет, рассчитывается в виде следующей разницы:

$$H_{им}^{упл} = H_{им} - \sum H_{им}^{ав}, \quad (57)$$

где

$\sum H_{им}^{ав}$  – сумма авансовых платежей по налогу на имущество организации, уплаченных по установленным датам авансовых платежей в течение налогового периода, руб.

Авансовый платеж по налогу на имущество  $H_{имt}^{ав}$  рассчитывается по итогам каждого отчетного периода по следующей формуле:

$$H_{\text{ИМ}t}^{\text{ав}} = \frac{\sum C_{it}}{n+1} \cdot H_{\text{СТ}} / 4, \quad (58)$$

где

$C_{it}$  – стоимость  $i$ -го вида имущества на 1 числа месяца  $t$  в отчетном периоде, руб.;

$n$  – количество месяцев в отчетном периоде.

Порядок расчета авансовых платежей по налогу на имущество и налогу в целом за налоговый период представлен в примере 81.

### **Пример 81**

Для демонстрации порядка расчета авансовых платежей воспользуемся данными примера 80. Ставка налога 2,2 %.

#### Отчетный период I квартал:

1. средняя стоимость имущества в отчетном периоде:

$$(835\,000 + 820\,000 + 805\,000 + 790\,000) / 4 = 812\,500 \text{ руб.};$$

2. авансовый платеж налога на имущество:

$$812\,500 \text{ руб.} / 4 \cdot 2,2\% = 812\,500 / 4 \cdot 2,2\% = 4\,468,75 \text{ руб.}$$

#### Отчетный период полугодие:

1. средняя стоимость имущества в отчетном периоде:

$$(835\,000 + 820\,000 + 805\,000 + 790\,000 + 775\,000 + 760\,000 + 1\,951\,200) / 7 = 6\,736\,200 \text{ руб.} / 7 = 962\,314,29 \text{ руб.};$$

2. авансовый платеж налога на имущество:

$$962\,314,29 \text{ руб.} / 4 \cdot 2,2\% = 5\,292,73 \text{ руб.}$$

#### Отчетный период 9 месяцев:

1. средняя стоимость имущества в отчетном периоде:

$$(835\,000 + 820\,000 + 805\,000 + 790\,000 + 775\,000 + 760\,000 + 1\,951\,200 + 1\,912\,400 + 1\,873\,600 + 1\,834\,800) / 10 = 12\,357\,000 \text{ руб.} / 10 = 1\,235\,700 \text{ руб.};$$

2. авансовый платеж налога на имущество:

$$1\,235\,700 \text{ руб.} / 4 \cdot 2,2\% = 6\,796,35 \text{ руб.}$$

#### Налоговый период (календарный год):

1. средняя стоимость имущества в налоговом периоде:

$$17\,628\,600 \text{ руб.} / 13 = 1\,356\,046,15 \text{ руб.};$$

2. налог на имущество по итогам налогового периода:

$$1\,356\,046,15 \text{ руб.} \cdot 2,2\% = 29\,833,01 \text{ руб.};$$

3. доплата по налогу на имущество по итогам налогового периода с учетом уплаченных авансовых платежей:

$$29\,833,01 \text{ руб.} - 4\,468,75 \text{ руб.} - 5\,292,73 \text{ руб.} - 6\,796,35 \text{ руб.} = \\ = 13\,275,18 \text{ руб.}$$

Налог на имущество по недвижимости рассчитывается аналогичным образом, то есть:

➤ авансовый платеж по налогу исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества;

➤ доплата налога на имущество по итогам налогового периода рассчитывается как разница между величиной налога, исчисленного исходя из кадастровой стоимости недвижимости, и суммой выплаченных авансовых платежей.

В качестве налоговой базы принимается кадастровая стоимость объекта недвижимости. Использование кадастровой стоимости в качестве налоговой базы допускается только в случае утверждения субъектом РФ результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости.

В примере 82 изложен порядок расчета налога на имущество с использованием кадастровой стоимости недвижимости.

### ***Пример 82***

*Кадастровая стоимость административно-делового центра утверждена в размере 25 675 000 руб., налоговая ставка 2,0 %, порядок уплаты налога – с уплатой авансовых платежей по отчетным периодам.*

*Отчетный период I квартал:*

$$25\,675\,000 \text{ руб.} / 4 \cdot 2,2 \% = 128\,375 \text{ руб.}$$

*Отчетный период полугодие:*

$$25\,675\,000 \text{ руб.} / 4 \cdot 2,2 \% = 128\,375 \text{ руб.}$$

*Отчетный период 9 месяцев:*

$$25\,675\,000 \text{ руб.} / 4 \cdot 2,2 \% = 128\,375 \text{ руб.}$$

*Доплата по налогу на имущество по итогам налогового периода (календарного года):*

$$25\,675\,000 \text{ руб.} \cdot 2,2 \% - 128\,375 \text{ руб.} - 128\,375 \text{ руб.} - \\ - 128\,375 \text{ руб.} = 128\,375 \text{ руб.}$$

### **13.5. Особенности уплаты налога на имущество физическими лицами**

Налог на имущество физических лиц является местным налогом и зачисляется в местный бюджет по месту нахождения объекта налогообложения. Порядок налогообложения имущества физических лиц с 1 января 2015 г. регулируется *гл.32 НК РФ «Налог на имущество физических лиц»*.

Начиная с 1 января 2015 г. плательщиками налога на имущество признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со *ст.401 НК РФ*.

Не признается объектом налогообложения имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома (лестничные пролеты, лифтовые шахты, чердачные и подвальные помещения и т. д.).

До 1 января 2015 г. ставки налога устанавливались по отношению к инвентаризационной стоимости объекта налогообложения. С 1 января 2015 г. нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления налоговые ставки могут быть установлены по отношению либо к инвентаризационной стоимости объекта налогообложения, либо к его кадастровой стоимости.

Начиная с 1 января 2015 г. объектами обложения налогом на имущество физических лиц согласно *ст.401 гл.32 НК РФ* являются:

➤ жилой дом, а также жилые строения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства;

- жилое помещение (квартира, комната);
- гараж, машино-место;
- единый недвижимый комплекс;
- объект незавершенного строительства;
- иные здание, строение, сооружение, помещение.

В субъектах РФ, в которых ставки налога на имущество физических лиц установлены по отношению к инвентаризационной стоимости, значения этих ставок приведены в таблице 39.

*Ставки налога на имущество, установленные по отношению к инвентаризационной стоимости имущества*

| <b>Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения, умноженная на коэффициент-дефлятор</b> | <b>Ставка налога</b>              |
|--|-----------------------------------|
| До 300 000 руб. (включительно)   | До 0,1 % (включительно)           |
| Свыше 300 000 до 500 000 руб. (включительно)   | Свыше 0,1 до 0,3 % (включительно) |
| Свыше 500 000 руб.   | Свыше 0,3 до 2,0 % (включительно) |

В муниципальных образованиях субъектов Российской Федерации, в которых для расчета налога на имущество в качестве налоговой базы будет применяться его кадастровая стоимость, установлены следующие значения налоговых ставок (**п.2 ст.406 НК РФ**):

➤ 0,1 % – для жилых домов, жилых помещений, объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом, единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), гаражей и машино-мест, хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 м<sup>2</sup> и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

➤ 2 % – в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с **п.7 ст.378.2 НК РФ**, а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. руб.;

➤ 0,5 % – в отношении прочих объектов налогообложения.

Ставка 0,1 % по решению представительных органов муниципальных образований может быть уменьшена до нуля или увеличена, но не более чем в три раза по отношению к ее величине, установленной **ст.406 НК РФ**. Согласно этой статье допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости:

➤ от кадастровой стоимости объекта налогообложения или их суммарной инвентаризационной стоимости объектов, умноженной на коэффициент-дефлятор;

- от вида объекта налогообложения;
- от места нахождения объекта налогообложения;
- от видов территориальных зон, в границах которых расположен объект налогообложения.

Если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, налогообложение имущества физических лиц производится:

- при определении налоговой базы в виде кадастровой стоимости объекта налогообложения – по ставкам и правилам, зафиксированным в **п.2 ст.406 НК РФ** в зависимости от вида имущества;
- при определении налоговой базы в виде инвентаризационной стоимости объекта налогообложения – по ставкам и правилам **п.4 ст.406 НК РФ** в зависимости от вида имущества.

Физическим лицам – плательщикам налога на имущества могут быть предоставлены льготы, которые делятся на 2 уровня:

- 1) льготы, предоставляемые на федеральном уровне регулирования налога;
- 2) льготы, предоставляемые на муниципальном уровне регулирования налога.

В состав льгот по налогу на имущество, регулируемых на федеральном уровне, включены льготы в отношении:

- квартиры или комнаты;
- жилого дома;
- помещения или сооружения;
- хозяйственного строения;
- гаража или машино-места.

Налоговая льгота предоставляется в размере подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога в отношении одного объекта налогообложения.

Начиная с налогового периода 2015 г. и до 2020 г. для исчисления налога на имущество физических лиц субъектом РФ в качестве налогооблагаемой базы может быть использована кадастровая стоимость или инвентаризационная стоимость, скорректированная на коэффициент-дефлятор, который устанавливается Министерством экономического развития Российской Федерации.

Если налог на имущество физических лиц рассчитывается на основе кадастровой стоимости, то для всех категорий налогоплательщиков предусмотрены следующие налоговые вычеты:

- для квартир – кадастровая стоимость уменьшается на величину кадастровой стоимости 20 м<sup>2</sup> общей площади этой квартиры;
- для комнат – кадастровая стоимость уменьшается на величину кадастровой стоимости 10 м<sup>2</sup> площади этой комнаты;
- для жилого дома – кадастровая стоимость уменьшается на величину кадастровой стоимости 50 м<sup>2</sup> общей площади этого жилого дома;
- для единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), – кадастровая стоимость, уменьшается на 1 млн. руб.

Представительные органы муниципальных образований вправе увеличивать размеры налоговых вычетов, предусмотренные НК РФ.

Кроме этого, при исчислении налога на имущество в случае измерения налоговой базы на основе кадастровой стоимости в течение первых 4 лет использования кадастровой стоимости применяются понижающие коэффициенты к налоговым периодам в размере 0,2, 0,4, 0,6 и 0,8.

В случае применения инвентаризационной стоимости налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его инвентаризационная стоимость, исчисленная с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 г. Например, на налоговый период 2017 г. коэффициент установлен в размере 1,425 (*приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 03.11.2016 № 698*).

Если в течение налогового периода налогоплательщик владел имуществом, облагаемым налогом, ограниченное количество времени, то соответственно налог на имущество рассчитывается с учетом времени владения имуществом. Для этого в расчет налога вводится поправочный коэффициент, рассчитываемый отношением числа полных месяцев, в течение которых это имущество находилось в собственности налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

Если возникновение права собственности на имущество произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно или прекращение права собственности на имущество произошло после

15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц возникновения (прекращения) указанного права.

Соответственно если возникновение права собственности на имущество произошло после 15-го числа соответствующего месяца или прекращение указанного права произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц возникновения (прекращения) указанного права не учитывается при определении коэффициента для расчета налога.

Уплата налога производится не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом на основании налогового уведомления, врученного плательщику налога налоговыми органами в порядке и сроки, которые установлены НК РФ (*ст.52 НК РФ*).

### **Вопросы для самоконтроля**

- 1. Перечислите объекты обложения налогом на имущество.*
- 2. Изложите порядок расчета налоговой базы по налогу на имущество.*
- 3. Перечислите плательщиков налога на имущество.*
- 4. Назовите продолжительность налогового и отчетных периодов по налогу на имущество.*
- 5. Перечислите льготы по налогу на имущество организаций.*
- 6. Изложите порядок исчисления авансовых платежей по налогу на имущество.*
- 7. Особенности исчисления и уплаты налога имущество физическими лицами.*

## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Александров И. А. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов, обучающихся по направлению 521600 «Экономика» и экон. специальностям. – Москва : Дашков и К, 2008. – 435 с.
2. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс] : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика», по научной специальности 080.0010 «Финансы, денежное обращение и кредит». – 5-е изд., перераб. и доп. / И. А. Майбуров [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 591 с. /<http://www.biblioclub.ru/book/119472/>
3. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – 2-е изд., перераб. и доп. / под общ. ред. В. Ф. Тарасовой. – Москва : КноРус, 2012. – 488 с.
4. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – 4-е изд., перераб. и доп. / Г. А. Волкова [и др.] ; под ред. Г. Б. Поляка. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 631 с. /<http://www.biblioclub.ru/book/116993/>
5. Налоговое право : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / под ред. Е. М. Ашмаринной. – Москва : КноРус, 2011. – 240 с.
6. Крамаренко Л. А. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 080301 «Коммерция (торговое дело)» и 080111 «Маркетинг» / Л. А. Крамаренко, М. Е. Косов. – Москва : ЮНИТИ, 2011. – 576 с.
7. Мищенко В.В., Мищенко Л.А. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность». – Кемерово, 2016. – 402 с.
8. Налоги и налогообложение : учеб. для экон. специальностей вузов / под ред. И. А. Майбурова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.
9. Рябова Р. И. Налогообложение. Методическое пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. – Москва, 2014. – 235 с.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации.
11. Гражданский кодекс Российской Федерации.
12. Уголовный кодекс Российской Федерации.
13. Федеральный закон № 212-ФЗ от 24.07.2009 «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».
14. Федеральный закон РФ № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 09.07.1998 с учетом дополнений и изменений.
15. Закон Кемеровской области № 95-ОЗ «О транспортном налоге» от 28.11.2002 с учетом дополнений и изменений.
16. Закон Кемеровской области № 119-ОЗ «О применении индивидуальными предпринимателями УСНО на основе патента на территории Кемеровской области» от 17.10.2006 с учетом изменений.
17. Постановление Совета народных депутатов г. Кемерово № 264 от 30.09.2005 «О введении на территории города Кемерово единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» с учетом дополнений и изменений.
18. Постановление Совета народных депутатов г. Кемерово № 262 от 30.09.2005 «О введении в действие на территории города Кемерово налога на имущество физических лиц» с учетом дополнений и изменений.
19. Постановление Совета народных депутатов г. Кемерово № 263 от 30.09.2005 «О введении на территории г. Кемерово земельного налога» с учетом дополнений и изменений.

**Мищенко Владимир Владимирович**

**ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ**

Печатается в авторской редакции

Подписано в печать 14.05.2018. Формат 60×84/16

Бумага офсетная. Гарнитура «Times New Roman». Уч.-изд. л. 22,9

Тираж 100 экз. Заказ

КузГТУ, 650000, Кемерово, ул. Весенняя, 28

Издательский центр УИП КузГТУ, 650000, Кемерово, ул. Д. Бедного, 4А