



В. В. Мищенко

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Кемерово 2020

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

В. В. Мищенко

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Кемерово 2020

УДК 336.221(075.8)

Рецензенты:

Директор по экономике ООО «КАРАКАН ИНВЕСТ», доцент кафедры мировых сырьевых рынков МИЭП МГИМО МИД России, кандидат экономических наук. Сарычев А. Е.

Заместитель Генерального директора по экономике и финансам ООО «Техноэко» Смирнова Е. А.

Мищенко Владимир Владимирович

Налогообложение в Российской Федерации : учебное пособие / В. В. Мищенко ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева. – Кемерово, 2020. – 226 с. – ISBN 978-5-00137-144-1.

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, а также студентов, в учебных планах которых предусмотрено изучение налогов и налоговой системы РФ.

Печатается по решению редакционно-издательского совета Кузбасского государственного технического университета имени Т. Ф. Горбачева.

УДК 336.221(075.8)

© Кузбасский государственный
технический университет
имени Т. Ф. Горбачева, 2020

© Мищенко В. В., 2020

ISBN 978-5-00137-144-1

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	8
Тема 1. Основные положения теории налогов и налогообложения	9
1.1. Экономическое содержание и сущность налогов и сборов	9
1.2. Элементы налогообложения	10
1.3. Функции налогов	14
1.4. Структура и виды налогов	16
1.5. Участники налоговых отношений	17
1.6. Объект налогообложения и порядок его определения	19
Вопросы для самоконтроля	22
Тема 2. Налог на добавленную стоимость	23
2.1. Общий порядок исчисления налога на добавленную стоимость	23
2.2. Плательщики налога на добавленную стоимость	24
2.3. Объекты обложения налогом на добавленную стоимость	25
2.4. Налоговая база и момент ее определения	27
2.4.1. Определение налоговой базы для расчета НДС	27
2.4.2. Момент определения налоговой базы по НДС	30
2.5. Налоговый период и налоговые ставки	31
2.6. Порядок исчисления и уплаты НДС налоговыми агентами	32
2.7. Налоговые вычеты по НДС и порядок их применения	37
2.8. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет	37
Вопросы для самоконтроля	38
Тема 3. Акцизы	39
3.1. Общие вопросы исчисления и уплаты акцизов	39
3.2. Плательщики акцизов	40
3.3. Перечень подакцизных товаров	40
3.4. Объекты обложения акцизами. Операции, не попадающие под обложение акцизами	42
3.5. Налоговая база при исчислении акцизов и особенности ее определения	45
3.6. Налоговый период, акцизные ставки, порядок (особенности) исчисления акцизов	45
3.6.1. Особенности расчета акциза по алкогольной продукции	45
3.6.2. Особенности расчета акциза по табачным изделиям	47
3.6.3. Особенности расчета акциза по однородной продукции, в отношении которой установлены различные ставки акцизов	48
3.6.4. Особенности расчета акциза по операциям с давальческим сырьем	49
3.6.5. Особенности исчисления акциза при взносе в уставный капитал подакцизных товаров	50
3.7. Налоговые вычеты. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет	51
3.8. Исчисление и уплата акцизов по операциям с денатурированным спиртом и прямогонным бензином	54
3.8.1. Общие положения по порядку исчисления и уплаты акцизов по операциям с денатурированным спиртом и прямогонным бензином	54

3.8.2. Особенности исчисления и уплаты акцизов по операциям с денатурированным спиртом	56
3.8.2.1. <i>Объект обложения акцизами при производстве денатурированного спирта</i>	57
3.8.2.2. <i>Объект обложения акцизами при приобретении денатурированного спирта</i>	58
3.8.2.3. <i>Налоговая база по операциям с денатурированным спиртом</i>	58
3.8.2.4. <i>Сумма акциза и налоговые вычеты у производителя денатурированного спирта</i>	58
3.8.2.5. <i>Сумма акциза и налоговые вычеты у производителя неспиртосодержащей продукции</i>	59
3.8.2.6. <i>Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю, и порядок отнесения сумм акциза на денатурированный спирт и денатурированную спиртосодержащую продукцию</i>	59
3.8.3. Особенности исчисления и уплаты акцизов по операциям с прямогонным бензином	64
3.8.4. Порядок и сроки уплаты акцизов в бюджет	64
Вопросы для самоконтроля	66
Тема 4. Налог на доходы физических лиц	67
4.1. Общие положения исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц	67
4.2. Порядок определения статуса налогового резидента	68
4.3. Налоговый период, дата получения дохода, налоговые ставки	69
4.3.1. Порядок определения дохода физических лиц для целей налогообложения	69
4.3.2. Виды налоговых ставок для исчисления НДФЛ и порядок их применения	71
4.4. Основные правила исчисления НДФЛ	74
4.5. Налоговые вычеты	79
4.5.1. Стандартные вычеты	79
4.5.2. Социальные налоговые вычеты	82
4.5.2.1. <i>Социальный вычет по расходам на благотворительность</i>	83
4.5.2.2. <i>Расходы на обучение</i>	85
4.5.2.3. <i>Расходы на лечение</i>	89
4.5.2.4. <i>Расходы на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование</i>	89
4.5.2.5. <i>Расходы на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии</i>	90
4.5.3. Имущественные налоговые вычеты	90
4.5.3.1. <i>Имущественные вычеты при продаже имущества</i>	90
4.5.3.2. <i>Имущественные вычеты при приобретении жилья, его строительстве или приобретении земельных участков для индивидуального жилищного строительства</i>	92

4.5.3.3. Особенности применения имущественного вычета при приобретении недвижимости с привлечением ипотечного кредита	96
4.5.3.4. Особенности предоставления имущественного вычета по расходам на достройку и отделку жилья	97
4.5.3.5. Особенности предоставления имущественного вычета при совместной покупке жилой недвижимостью	98
4.5.3.6. Прочие особенности предоставления имущественного вычета при совместной покупке жилой недвижимостью	100
4.5.4. Профессиональные налоговые вычеты	101
4.6. Особенности исчисления и уплаты НДФЛ в отношении отдельных видов доходов. Обязанности налоговых агентов	102
Вопросы для самоконтроля	103
Тема 5. Страховые взносы по обязательному социальному страхованию	104
5.1. Виды обязательного социального страхования	104
5.2. Субъекты обязательного социального страхования	104
5.3. Объект обложения страховыми взносами	106
5.4. База для исчисления страховых взносов	108
5.5. Расчетный и отчетный периоды. Тарифы страховых взносов	110
5.6. Особенности уплаты страховых взносов лицами, не выплачивающими вознаграждение физическим лицам	110
Вопросы для самоконтроля	112
Тема 6. Налог на прибыль	112
6.1. Общий порядок исчисления налога на прибыль	112
6.2. Плательщики налога на прибыль. Объект налогообложения	113
6.2.1. Плательщики налога на прибыль	113
6.2.2. Объект налогообложения	114
6.3. Налоговая база по налогу на прибыль и налоговый период	115
6.4. Ставки налога на прибыль	117
6.5. Порядок определения доходов при налогообложении прибыли	118
6.6. Порядок определения расходов при налогообложении прибыли	120
6.6.1. Расходы, учитываемые при налогообложении прибыли	120
6.6.1.1. Расходы, связанные с производством и реализацией	121
6.6.1.2. Внереализационные расходы	124
6.6.1.3. Нормируемые расходы	125
6.6.2. Расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли	125
6.7. Порядок исчисления и сроки уплаты налога на прибыль	126
Вопросы для самоконтроля	134
Тема 7. Водный налог	135
7.1. Налогоплательщики и объекты обложения водным налогом	135
7.2. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая база и налоговые ставки	137
7.3. Порядок исчисления и уплаты водного налога	138
Вопросы для самоконтроля	139

Тема 8. Налог на добычу полезных ископаемых	140
8.1. Общие положения по налогу на добычу полезных ископаемых. Понятие и виды полезных ископаемых для целей налогообложения	140
8.2. Налогоплательщики и объекты обложения налогом на добычу полезных ископаемых	142
8.3. Налоговая база. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого и его оценка для целей налогообложения	144
8.3.1. Порядок определения количества добытых полезных ископаемых	145
8.3.2. Порядок оценки стоимости количества добытых полезных ископаемых	146
8.3.2.1. <i>Метод 1. Оценка стоимости добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации</i>	146
8.3.2.2. <i>Метод 2. Оценка стоимости добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации с учетом государственных субсидий</i>	148
8.3.2.3. <i>Метод 3. Оценка стоимости добытого полезного ископаемого по его расчетной стоимости</i>	150
8.4. Налоговый период. Порядок и сроки уплаты НДС.	
Налоговые ставки	151
8.5. Особенности налогообложения добычи нефти	152
8.6. Особенности налогообложения добычи угля	155
Вопросы для самоконтроля	161
Тема 9. Специальные налоговые режимы	162
9.1. Единый сельскохозяйственный налог	162
9.1.1. Общие вопросы ЕСХН	162
9.1.2. Плательщики ЕСХН	162
9.1.3. Условия и порядок применения ЕСХН	163
9.1.4. Объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговый и отчетный периоды	166
9.1.5. Порядок определения доходов и расходов для целей налогообложения. Дата признания доходов и расходов	167
9.1.5.1. <i>Порядок определения доходов и дата их признания</i>	167
9.1.5.2. <i>Порядок определения расходов и дата их признания</i>	167
9.1.6. Порядок исчисления и уплаты ЕСХН	169
9.2. Упрощенная система налогообложения	173
9.2.1. Порядок применения УСН	173
9.2.2. Объект налогообложения, налоговая база, налоговые ставки, налоговый и отчетный периоды	176
9.2.3. Порядок определения дохода и его даты	177
9.2.4. Особенности расчета налоговых платежей при объекте налогообложения «Доходы»	177
9.2.5. Особенности расчета налоговых платежей при объекте налогообложения «Доходы, уменьшенные на расходы»	182
9.2.5.1. Порядок определения расходов и дата признания расходов	182

9.2.5.2. Общий порядок расчета налоговой базы и единого налога при применении объекта налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов»	183
9.2.5.3 Особенности определения налоговой базы и расчета единого налога при применении объекта налогообложения «Доходы, уменьшенные на расходы»	185
9.3. Упрощенная система налогообложения на основе патента	190
9.4. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)	192
9.4.1. Общие положения по налогообложению на основе вмененного дохода	192
9.4.2. Объект налогообложения и плательщики ЕНВД	194
9.4.3. Налоговая база, налоговый и отчетный периоды	195
9.4.3.1. <i>Общий порядок расчета налоговой базы</i>	195
9.4.3.2. <i>Порядок расчета налоговой базы (вмененного дохода) при неполной продолжительности налогового периода</i>	197
9.4.3.3. <i>Порядок расчета налоговой базы (вмененного дохода) при изменении физического показателя в течение налогового периода</i>	198
9.4.4. Налоговая ставка, порядок расчета и уплаты единого налога на вмененный налог	199
Вопросы для самоконтроля	201
Тема 10. Налог на игорный бизнес	201
10.1. Общие положения по налогу на игорный бизнес	201
10.2. Плательщики налога на игорный бизнес и объекты налогообложения	203
10.3. Налоговый период. Налоговая база и налоговые ставки	204
10.4. Порядок исчисления налога и его уплаты	199
Вопросы для самоконтроля	200
Тема 11. Налог на землю	207
11.1. Объекты обложения налогом на землю и его плательщики	207
11.2. Налоговая база и порядок ее определения. Налоговые льготы	208
11.3. Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления и уплаты налога на землю	211
Вопросы для самоконтроля	217
Тема 12. Налог на имущество организаций и физических лиц	218
12.1. Налогоплательщики и объекты обложения налогом на имущество	218
12.2. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая база и налоговые ставки	219
12.3. Порядок исчисления и уплаты налога на имущество	221
Вопросы для самоконтроля	223
Список рекомендуемой литературы	223

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 2020 г.

Тема 1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ТЕОРИИ НАЛОГОВ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1. Экономическое содержание и сущность налогов и сборов

Налоговые доходы являются основным источником формирования бюджета государства, средства которого затем перераспределяются по определенным принципам и законам среди граждан этого государства. Термин «налоговые доходы» включает в себя два вида обязательных бюджетных платежей – налоги и сборы, которые по отношению к их плательщику носят обязательный характер, то есть несвоевременность уплаты налогов и сборов влечет за собой начисление и уплату санкций в виде штрафов и пени.

В *ст. 8 Налогового кодекса РФ* (далее – НК РФ) дается следующее определение налога.

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.

Безвозмездность означает, что государство не оказывает плательщику взамен удержанного налога эквивалентной услуги. Поэтому движение стоимости при уплате налога носит односторонний характер – от плательщика к государству. С другой стороны, безвозмездное взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества. Оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности. Именно поэтому налог устанавливается государством в форме закона. Несвоевременное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов или неисполнение этой обязанности вообще в конечном итоге ведет к нарушению интересов третьих лиц, к которым следует относить лиц, чья деятельность и жизнеобеспечение финансируется за счет государственного бюджета (медицина, образование, охрана правопорядка и т. д.). По этой причине неисполнение налогоплательщиками своих обязанностей влечет за собой ответственность, вплоть до уголовной.

Вторым обязательным платежом со стороны налогоплательщика является сбор. По своему содержанию сбор принципиально отличается от налога. Его определение дано также в *ст. 8 НК РФ*, согласно которой сбор представляет собой 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 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 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. 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.

1.2. Элементы налогообложения

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

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.

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, стоимость 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.

Налоговый период – это период времени, в течение которого формируется налоговая база и окончательно определяется размер налогового обязательства. Как правило, в качестве налогового периода принимается календарный год, квартал или месяц, по истече-

нии которых определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговая ставка – размер налога на единицу налоговой базы. 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 1 рубля предусмотрен определенный процент налогового обязательства;
- прогрессивными, когда ставки, увеличиваются с ростом **налоговой базы**;
- регрессивными, когда ставки понижаются по мере роста налоговой базы, то есть они представляют собой противоположное прогрессивным ставкам.

Порядок исчисления налога – это определенные законом правила расчета величины налога. Обязанность по исчислению налога возлагается на налогоплательщика, налогового агента или на налоговый орган.

Порядок уплаты налога – это способ внесения суммы налога в соответствующий бюджет, предполагающий:

- 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) валюту уплаты налога.

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

Факультативные элементы системы налогообложения – это элементы, которые не обязательны, но могут быть определены законодательным актом по налогу. Например, это 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 – 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) выделяется организации, проводящей НИОКР либо техническое перевооружение собственного производства;
- 2) осуществление внедренческой или инновационной деятельности;
- 3) выполнение особо важного заказа по социально-экономическому экономическому развитию региона.

Действующая в Российской Федерации система налогообложения допускает наличие так называемых **специальных налоговых режимов (ст. 18 НК РФ)**, которые могут предусматривать особый

порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

1.3. 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. Тем не менее принято выделять следующие четыре функции:

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

Функции налогов имеют прочную связь между собой. Если фискальная функция предусматривает изъятие части стоимости, то распределительная функция, напротив, предусматривает направление изъятых части стоимости на нужды общества. Говоря иными словами, через распределительную функцию собранные налоги возвращаются в той или иной форме налогоплательщикам. 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.*

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.

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 налого-

плательщика 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. Структура и виды налогов

В соответствии со *ст. 12 НК РФ* в Российской Федерации установлены три уровня налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, установленные НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются налоги, также установленные НК РФ, но и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Они вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах. При установлении региональных налогов законодательными органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Законодательным органам государственной власти субъектов Российской Федерации предоставлено право устанавливать особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Местными налогами и сборами признаются налоги и сборы, установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги и сборы вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах. Представительным органам муниципальных образований предоставлено право регулировать следующие элементы налогооб-

ложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ.

Все уровни налогов – федеральные, региональные и местные – могут быть отменены только НК РФ.

В таблице 1 перечислены виды налогов, применяемых на территории Российской Федерации, а также их деление по уровням управления.

Таблица 1

Деление налогов между уровнями бюджетов РФ

Федеральные налоги и сборы	Региональные налоги (ст. 14 НК РФ)	Местные налоги (ст. 15 НК РФ)
1. Налог на добавленную стоимость	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	3. Торговый сбор
4. Налог на прибыль организаций		
5. Налог на добычу полезных ископаемых		
6. Водный налог		
7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных ресурсов		
8. Государственная пошлина		
9. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья		

1.5. Участники налоговых отношений

Ст. 9 НК РФ «Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» устанавливает следующих участников этих правоотношений:

- 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»* таковыми 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 будет возложена обязанность по уплате налогов и сборов.

НК РФ предусматривает, что налогоплательщики и плательщики сборов имеют права и обязанности, которые изложены в *ст. 21 НК РФ «Права налогоплательщика (плательщика сборов)»*. 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 таким налогам 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. 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. 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*).

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. Согласно п. 1 ст. 209 Гражданского кодекса 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 НК РФ (ст. 41 «**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) с выгодой для себя, например, приобретя товар 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. 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. 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.

Следует иметь в виду, что НК РФ возлагает обязанность доказывания несоответствия уровня цен, примененных при совершении хозяйственной операции, их рыночному уровню на Федеральную налоговую инспекцию (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 та-

ким 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.

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.

Тема 2. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

2.1. Общий порядок исчисления налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) – косвенный много-ступенчатый 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 общем виде НДС, подлежащий перечислению в бюджет, рассчитывается по следующей формуле:

$$НДС_{\text{б}} = НДС_{\text{и}} - НДС_{\text{выч}}, \quad (1)$$

где $НДС_{\text{б}}$ – налог на добавленную стоимость, подлежащий перечислению в бюджет;

$НДС_{\text{и}}$ – налог на добавленную стоимость, исчисленный по установленным объектам налогообложения;

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

2.2. Плательщики налога на добавленную стоимость

Согласно **ст. 143 НК РФ** плательщиками 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.

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 1.

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.

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).

2.3. 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.

Первый объект обложения НДС – *реализация товаров, работ, услуг* – 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.

Второй объект обложения НДС – *передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд* – возникает в том случае, если расходы на приобретение этих товаров (работ, услуг) не уменьшают прибыль при исчислении налога на прибыль.

Третий объект налогообложения – *выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления* – возникает в том случае, если построенный объект принят на баланс налогоплательщика и не предназначен для получения дохода. Как правило, к таким объектам относятся объекты социально-бытового назначения (пример 2).

Пример 2

Организация осуществила строительство детского сада для детей своих работников. Строительные работы были выполнены смешанным способом, то есть частично собственными силами, частично силами подрядчика. Выполнение строительного-монтажных работ сопровождалось следующими расходами:

➤ стоимость строительных материалов – 55 800 руб., в том числе НДС, уплаченный при покупке строительных материалов, 9 300 руб.;

➤ оплата услуг подрядчика – 86 800 руб., в том числе НДС, уплаченный ему, 14 467 руб.;

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

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

$$55\,800 \text{ руб.} - 9\,300 \text{ руб.} + 28\,300 \text{ руб.} = 74\,800 \text{ руб.}$$

НДС, начисленный на стоимость СМР:

$$74\,800 \text{ руб.} \cdot 20\% = 14\,960 \text{ руб.}$$

Четвертый объект обложения НДС – ввоз товаров на территорию РФ – возникает при ввозе на территорию РФ любого имущества, перемещаемого через таможенную 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**).

2.4. Налоговая база и момент ее определения

2.4.1. Определение налоговой базы для расчета 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 $НБ_{НДС}$ для расчета налога на добавленную стоимость может быть рассчитана по следующей формуле:

$$НБ_{НДС} = C_p + C_{сп} + C_{смп} + C_{имп}, \quad (2)$$

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.;

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

$C_{имп}$ – стоимость товаров, – 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) $C_{по(а)}$ 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:

$$НБ_{НДС}^p = C_{по(а)} + C_{отгр}. \quad (3)$$

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 3

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 предоплаты. Общая стоимость продукции по договору 350 000 руб. Договор исполняется в пределах одного налогового периода. Отгружаемая продукция облагается по ставке 20 %.

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 (3) 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:

$$C_{\text{СМР}} = C_{\text{М}} + ЗП_{\text{р}}, \quad (4)$$

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:

$$C_{\text{ИМП}} = C_{\text{ТМЖ}} + П_{\text{ТМЖ}} + A, \quad (5)$$

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*).

2.4.2. 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 дата определения налоговой базы оговорена особо. Эти особенности оговорены в *ст. 167 НК РФ*.

2.5. 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. Три ставки в размерах 0, 10 и 20 % считаются основными ставками и две ставки 10/110 и 20/120 установлены в качестве расчетных (*ст. 164 НК РФ*).

Законодательством установлены следующие случаи применения ставок НДС.

Ставка 0 %

Ставка по НДС в размере 0 % применяется в следующих случаях при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, а также прочих случаях, связанных с проведением экспортных операций (*п. 1 ст. 164 НК РФ*).

Ставка 10 %

Применение ставки 10 % также регулируется *ст. 164 НК РФ*. Однако перечень товарных позиций, подпадающих под ставку 10 % регулируется в том числе и соответствующими Перечнями, утвержденными постановлениями Правительства

Ставка 20 %

Ставка 20 % применяется во всех случаях, особо не оговоренных *ст. 164 НК РФ*.

Расчетные ставки НДС

Расчетные ставки НДС применяются в тех случаях, когда необходимо вычленив НДС из стоимости товара. Этих ставок две: 10/110 и 20/120.

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

- 1) при удержании налога налоговыми агентами;
- 2) при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС в соответствии с *п. 3 ст. 154 НК РФ*;
- 3) при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с *п. 4 ст. 154 НК РФ*;
- 4) при реализации автомобилей, которые приобретены для перепродажи у физических лиц, в соответствии с *п. 5.1 ст. 154 НК РФ*;
- 5) при передаче имущественных прав в соответствии с *п. 2÷4 ст. 155 НК РФ*.

Перечень случаев применения расчетной ставки является исчерпывающим.

2.6. Порядок исчисления и уплаты НДС налоговыми агентами

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*);

6) 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). Налоговые агенты, применяющие общую систему налогообложения, имеют право принять к вычету сумму НДС, исчисленную ими, удержанную ими у контрагента по хозяйственной операции и перечисленную в бюджет (*п. 3 ст. 171 НК РФ*). 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 бесхозяйных 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:

$$НДС_{исч} = Ц \cdot H_{ст}^p, \quad (6)$$

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

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

$H_{ст}^p$ – расчетная ставка НДС (20/120 или 10/110).

Пример 4

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 20 %. Следовательно, НДС, исчисленный налоговым агентом, будет равен

$$580\,000 \text{ руб.} \cdot 20 / 120 = 96\,666,67 \text{ руб.}$$

Соответственно российская сторона перечислит иностранной организации:

$$580\,000 \text{ руб.} - 88\,474 \text{ руб.} = 483\,333,33 \text{ руб.}$$

Ситуация 1 (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 5.

Пример 5

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:

$$350\,000 \text{ руб.} \cdot 20 / 120 = 58\,333,33 \text{ руб.}$$

Соответственно эта сумма должна перечисляться в бюджет.

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

При реализации или передаче на территории РФ 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.

Ситуация 3 (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 НК РФ, 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:

$$НДС_{исч} = Ц \cdot Н_{ст}, \quad (7)$$

где $Ц$ – стоимость реализуемого имущества, руб.;

$Н_{ст}$ – налоговая ставка (20 % или 10 %)

Ситуация 4 (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 5 (п. 5 ст. 161 НК РФ)

При реализации товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг на территории Российской Федера-

ции 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».

Пример 6

Иностранная организация поручила российской организации продать ее товар на территории РФ. Между этими партнерами был заключен договор поручения, то есть российская фирма действует 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, которая будет равна:

$$200\ 000\ \text{руб.} \cdot 20\ \% = 40\ 000\ \text{руб.}$$

Продажная стоимость импортных товаров составит:

$$200\ 000\ \text{руб.} + 40\ 000\ \text{руб.} = 240\ 000\ \text{руб.}$$

2.7. 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*).

2.8. Порядок и сроки 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, в том числе и налоговым агентом – не позднее 25-го числа месяца следующего за последним месяцем налогового периода. НДС уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

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 – это 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. 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. 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.

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.

3.3. Перечень подакцизных товаров

Согласно *ст. 181 НК РФ* к подакцизным товарам отнесены:

- 1) этиловый спирт;
- 2) спиртосодержащие товары, в которых доля этилового спирта составляет более 9 %;
- 3) алкогольная продукция;

- 4) табачная продукция;
- 5) легковые автомобили;
- 6) мотоциклы, мощностью более 112,5 кВт (150 л. с.);
- 7) автомобильный бензин;
- 8) дизельное топливо;
- 9) моторные масла для инжекторных и дизельных двигателей;
- 10) прямогонный бензин;
- 11) авиационный керосин;
- 12) ортоксилол, параксилол, бензол;
- 13) иные смеси углеводородов в жидком состоянии;
- 14) природный газ (по решению Правительства РФ);
- 15) электронные сигареты;
- 16) жидкости для электронных сигарет;
- 17) табак и изделия из него, употребляемые путем нагрева.

НК РФ предусмотрено освобождение некоторых видов подакцизной продукции от налогообложения при соблюдении установленных ограничений (табл. 2).

Таблица 2

Продукция, освобожденная от обложения акцизами

Наименование продукции	Условия освобождения от налогообложения
1. Спиртосодержащие средства медицинского назначения	Внесены в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения
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: ➤ разлитая в емкости до 100 мл; ➤ наличие пульверизатора; 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. 2. Образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий. 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.

Особенностью возникновения объекта при производстве подакцизной продукции является то, что, согласно *п. 3 ст. 182 НК РФ*, в целях исчисления акцизов к производству приравниваются 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 обязанность по уплате акциза. В особую группу операций, вызывающих объект налогообложения, следует 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 налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров, в том числе предметов залога, и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

2) продажа на основании решений судов подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и/или муниципальную собственность;

3) передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику этого сырья;

4) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства товаров, не являющихся объектами обложения акцизами, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии;

5) передача произведенного денатурированного этилового спирта для производства продукции, не содержащей спирта, в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

6) передача произведенных организацией подакцизных товаров для собственных нужд;

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

8) передача организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества);

9) передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделении его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

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

11) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

12) получение – приобретение в собственность – денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство продукции, не содержащей спирт;

13) получение – приобретение в собственность – прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;

14) розлив алкогольной продукции и пива, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров.

Помимо операций, проведение которых влечет за собой обязательность уплаты акцизов, НК РФ определены операции, которые освобождены от обложения их акцизами. Перечень этих операций утвержден *ст. 183 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)»*.

В состав этих операций включены:

1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, другому же структурному подразделению этой организации (за исключением передачи этилового спирта);

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

3) первичная реализация (передача) конфискованных и/или бесхозных 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;

4) 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:

- как объем подакцизного товара в натуральном измерении;
- как объем подакцизного товара в стоимостном измерении, в том числе и расчетных ценах;
- как 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. Если организация реализует товары одного вида, но попадающие под разные ставки акциза, то организация должна рассчитывать налоговую базу по каждому подвиду реализуемой (передаваемой) продукции применительно к каждой ставке (*п. 1 ст. 190 НК РФ*). Для этого необходимо вести отдельный учет по этим видам товаров (*п. 2 ст. 190 НК РФ*). При отсутствии такого отдель-

ного учета реализуемая (переданная) продукция подлежит обложению по единой ставке акциза. В этом случае применяется максимальная ставка (*ст. 190 НК РФ*).

3.6. Налоговый период, акцизные ставки, порядок (особенности) исчисления акцизов

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

Налоговым кодексом РФ (*ст. 193 НК РФ*) установлены единые на территории Российской Федерации ставки для налогообложения подакцизной продукции. Они дифференцированы по видам товаров. *Статьей 193 НК РФ* предусмотрены три вида ставок: *твердые, комбинированные, адвалорные*. Твердые ставки установлены в абсолютном значении на единицу налоговой базы. Эти ставки распространяются 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.

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

$$A_k = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}}, \quad (8)$$

где $H_{\text{б}}$ – 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, например, сигареты, исчисляется по формуле

$$A_k = \frac{H_{\text{ст}1}}{1000} \cdot Q + H_{\text{ст}2} \cdot V_{\text{р.ц}}, \quad (9)$$

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

Q – количество штук сигарет, шт.;

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

$V_{\text{р.ц}}$ – стоимость проданных потребительских упаковок (пачек) табачных изделий, определенная по расчетной (максимальной) стоимости потребительской упаковки (пачки) табачных изделий, руб.

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 6.

Пример 6

Ликероводочный завод производит алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта 40 %. За текущий налоговый период произведено 740 л данного подакцизного товара. На 2019 г. акцизная ставка на данный вид алкогольной продукции установлена в размере 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 7.

Пример 7

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. Ставка акциза для данного вида сигарет установлена в следующем размере: 1 718 руб. на 1 000 шт. сигарет + 14,5 % от расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 2 335 руб. за 1 000 шт.

Ситуация 1

а) всего продано сигарет: 7 800 пачек · 20 шт. = 156 000 шт.;

б) суммарный акциз на 1 000 сигарет:

$$1\,718 \text{ руб.} + 7\,800 \text{ пачек} \cdot 95 \text{ руб.} \cdot 14,5\% / 156\,000 \text{ шт.} \cdot 1\,000 = \\ = 1\,718 \text{ руб.} + 688,75 \text{ руб.} = 2\,406,75 \text{ руб. за } 1\,000 \text{ сигарет}$$

Как видно, рассчитанный акциз на 1000 сигарет больше минимального значения (2 335 за 1 000 шт.). Следовательно, сумма акциза на партию сигарет рассчитывается исходя 2 406,75 руб. за 1 000 сигарет. Таким образом, в этой ситуации акциз на партию сигарет будет равен

$$2\,406,75 \text{ руб.} \cdot 156\,000 \text{ шт.} / 1\,000 = 375\,453 \text{ руб.}$$

Ситуация 2

а) всего продано сигарет: 7 800 пачек · 20 шт. = 156 000 шт.;

б) суммарный акциз на 1 000 сигарет:

$$1\,718 \text{ руб.} + 7\,800 \text{ пачек} \cdot 60 \text{ руб.} \cdot 14,5\% / 156\,000 \text{ шт.} \cdot 1\,000 = \\ = 1\,718 \text{ руб.} + 435 \text{ руб.} = 2\,153 \text{ руб. за } 1\,000 \text{ сигарет}$$

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 2 335 руб. В этой ситуации налогоплательщик обязан последующие расчеты акцизов вести исходя из этого минимального уровня акцизов на 1 000 сигарет, то есть:

$$2\,335 \text{ руб.} \cdot 156\,000 \text{ шт.} / 1\,000 = 2364\,260 \text{ руб.}$$

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 8.

Пример 8

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 свыше 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 9.

Пример 9

Организация 1 произвела 25 т автомобильного бензина, не соответствующего классу 5, который передала на давальческих началах Организации 2 для изготовления 30 т бензина, соответствующего классу 5. Бензин, произведенный Организацией 1 подпадает под акцизную ставку 13 100 руб./т. Бензин, произведенный Организацией 2, подпадает под акцизную ставку 8 213 руб. 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:

$$25 \text{ т} \cdot 13 \, 100 \text{ руб./т} = 327 \, 500 \text{ руб.}$$

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:

$$30 \text{ т} \cdot 8 \, 213 \text{ руб./т} = 246 \, 390 \text{ руб.}$$

3.6.5. Особенности исчисления акциза при вносе 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 10 изложен порядок расчета акциза при оплате доли в уставном капитале подакцизным товаром.

Пример 10

Организация, производящая нефтепродукты, передает в качестве вноса в уставный капитал вновь создаваемой организации

15 т дизельного топлива. Передача дизельного топлива в качестве взноса в уставный капитал признается подакцизной операцией. Следовательно, организация, делающая такой взнос, обязана начислить и уплатить акциз. На дизельное топливо установлена ставка акциза в размере 5 665 руб./т. Начисленный акциз будет равен

$$15 \text{ т} \cdot 5 \text{ 665 руб./т} = 84 \text{ 975 руб.}$$

Аналогичным образом рассчитывается акциз при оказании благотворительной помощи подакцизными товарами и при передаче подакцизных товаров для собственных нужд.

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, предъявленные продавцами и 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:

$$A_{\text{к}}^{\text{б}} = A_{\text{к}}^{\text{н}} - H_{\text{выч}}, \quad (10)$$

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*):

➤ на сумму акциза, предъявленного продавцом и уплаченного покупателем при приобретении им подакцизных товаров, использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства подакцизных товаров;

➤ на сумму авансового платежа по акцизу, уплаченного при приобретении акцизных марок;

➤ на сумму акциза, уплаченного по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья и 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 11.

Пример 11

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 25 % – 13 500 л.*

Натуральное вино производилось из собственного сырья. Для изготовления алкогольной продукции с объемной долей спирта было приобретено 4 000 л этилового спирта с содержанием безводного спирта 90 %. Соответственно поставщику спирта был уплачен акциз в сумме:

$$4\,000\text{ л} \cdot 107\text{ руб.} \cdot 0,96 = 410\,880\text{ руб.}$$

В производство было списано 3 375 л спирта. Из этого спирта было произведено 13 500 л алкогольной продукции с объемной долей безводного спирта 13 500 л, которая впоследствии была реализована. В момент реализации подакцизной продукции были установлены и действовали следующие ставки акцизов:

- *в отношении натурального вина – 9 руб./л;*
- *в отношении алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 25 % – 523 руб. за 1 литр безводного спирта.*

Таким образом, начисленный акциз при реализации произведенной алкогольной продукции будет равен:

- *по вину: 2 500 л · 9 руб. = 22 500 руб.;*
- *по алкогольной продукции с объемной долей спирта 22 %:*
$$13\,500\text{ л} \cdot 523\text{ руб.} \cdot 25\% = 1\,765\,125\text{ руб.}$$

Натуральное вино было произведено из собственного сырья и поэтому налоговый вычет на начисленный акциз не распространяется. Для производства алкогольной продукции с объемной долей безводного спирта был приобретен этиловый спирт и его поставщику уплачен акциз, то акциз, начисленный при продаже изготовленной из этого спирта продукции может быть уменьшен на налоговый вычет. Однако в производство был списан не весь приобре-

тенный спирт, а только его часть. Следовательно, налоговый вычет может быть использован пропорционально объему спирта, списанного в производство. В результате производитель алкогольной продукции имеет право воспользоваться в размере:

$$3\,375 \text{ л} / 4\,000 \text{ л} \cdot 410\,880 \text{ руб.} = 346\,680 \text{ руб.}$$

Соответственно в бюджет он должен будет перечислить акциз в сумме:

$$1\,765\,125 \text{ руб.} - 346\,680 \text{ руб.} = 1\,418\,445 \text{ руб.}$$

Общая сумма акциза по всей произведенной и реализованной продукции составит:

$$1\,418\,445 \text{ руб.} + 22\,500 \text{ руб.} = 1\,440\,945 \text{ руб.}$$

3.8. Исчисление и уплата акцизов по операциям с денатурированным спиртом и прямогонным бензином

3.8.1. Общие положения по порядку 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 со **ст. 182 НК РФ** 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:

➤ при производстве денатурированного этилового спирта – **свидетельство на производство денатурированного этилового спирта;**

➤ при производстве неспиртосодержащей продукции, для которой в качестве сырья используется денатурированный этиловый спирт – **свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;**

➤ при производстве 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;**

➤ при производстве 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:

➤ при производстве прямогонного бензина, в том числе из давальческого сырья (материалов) – **свидетельство на производство прямогонного бензина;**

➤ при производстве 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*. 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 определе-

нии 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 их получение, передача структурным подразделениям в рамках одной организации, оприходование с дальнейшей переработки.

3.8.2. Особенности исчисления и уплаты акцизов по операциям с денатурированным спиртом

В общем виде последовательность действий по исчислению акциза и применения вычета представлена в таблице 3.

Таблица 3

Порядок исчисления акцизов и применения вычетов при совершении операций с прямогонным бензином и денатурированным спиртом

Вид свидетельства	Продавец	Покупатель	Порядок начисления вычета акциза
Ситуация 1			
Свидетельство на производство подакцизного сырья	Есть		Продавец: – начисляет акциз в момент реализации (<i>ст. 182 НК РФ</i>); – не предъявляет акциз покупателю (<i>п. 1 ст. 198 НК РФ</i>); – сумму акциза принимает к вычету при соблюдении условий, указанных в <i>п. 12 ст. 201 НК РФ</i>
Свидетельство на переработку подакцизного сырья		Есть	Покупатель: – начисляет акциз в момент получения подакцизного сырья (<i>пп. 20 п. 1 ст. 182 НК РФ</i>); – принимает акциз к вычету при списании подакцизного сырья в производство (<i>п. 11 ст. 200 НК РФ</i>)
Ситуация 2			
Свидетельство на производство подакцизного сырья	Нет		Продавец: – начисляет акциз в момент реализации (<i>ст. 182 НК РФ</i>); – предъявляет акциз покупателю (<i>п. 1 ст. 198 НК РФ</i>); – сумму акциза учитывает в стоимости подакцизного сырья (<i>п. 1 ст. 199 НК РФ</i>)

Вид свидетельства	Продавец	Покупатель	Порядок начисления вычета акциза
Свидетельство на переработку подакцизного сырья		Есть	Покупатель: – начисляет акциз в момент получения подакцизного сырья (<i>пп. 20 п. 1 ст. 182 НК РФ</i>); – принимает акциз к вычету при списании подакцизного сырья в производство (<i>п. 11 ст. 200 НК РФ</i>) либо включает в стоимость приобретенного подакцизного сырья, если использует его для производства подакцизной продукции
Свидетельство на производство подакцизного сырья	Есть		Продавец: – начисляет акциз в момент реализации (<i>ст. 182 НК РФ</i>); – предъявляет акциз покупателю (<i>п. 1 ст. 198 НК РФ</i>); – сумму акциза учитывает в стоимости подакцизного сырья (<i>п. 1 ст. 199 НК РФ</i>)
Свидетельство на переработку подакцизного сырья		Нет	Покупатель: – сумму предъявленного акциза включает в стоимость приобретенного прямогонного бензина (<i>п. 2 ст. 199 НК РФ</i>)
Ситуация 4			
Свидетельство на производство подакцизного сырья	Нет		Продавец: – начисляет акциз в момент реализации (<i>ст. 182 НК РФ</i>); – предъявляет акциз покупателю (<i>п. 1 ст. 198 НК РФ</i>); – сумму акциза учитывает в стоимости подакцизного сырья (<i>п. 1 ст. 199 НК РФ</i>)
Свидетельство на переработку подакцизного сырья		Нет	Покупатель: – сумму предъявленного акциза включает в стоимость приобретенного подакцизного сырья (<i>п. 2 ст. 199 НК РФ</i>)

3.8.2.1. Объект обложения при производстве денатурированного спирта

Согласно *п. 1 ст. 182 НК РФ* объектом обложения акцизами денатурированного этилового спирта и денатурированной спирто-содержащей 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, не облагаемых акцизами;

3) передача лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд.

3.8.2.2. Объект обложения акцизами при приобретении денатурированного спирта

При приобретении денатурированного спирта объектом обложения акцизами признается операция по получению (оприходованию) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. При этом под получением денатурированного спирта понимается его приобретение в собственность.

3.8.2.3. Налоговая база по операциям с денатурированным спиртом

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.

3.8.2.4. Сумма акциза и налоговые вычеты у производителя денатурированного спирта

В общем виде сумма акциза, подлежащего уплате в бюджет, рассчитывается как произведение налоговой базы и ставки акциза. 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 объемы денатурированного спирта, реализованные лицу, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Это право продавец денатурированного спирта должен подтвердить следующими документами, которые он предоставляет в налоговую инспекцию, а именно:

- свидетельства о регистрации организаций, имеющих 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.

3.8.2.5. 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.

3.8.2.6. 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. Как следует из **п. 2 ст. 199 НК РФ**, акциз не включается в стоимость полученного денатурированного спирта организациями, имеющими свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. Таким образом, обладатель свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции приобретает спирт без акциза. В свою очередь, продавец спирта должен иметь свидетельство на производство денатурированного спирта.

Во все остальных случаях, то есть при отсутствии свидетельств обоих участников сделки либо хотя бы у одного из них, денатурированный спирт должен продаваться в таком же порядке, который применяется при реализации не денатурированного этилового спирта, то есть по цене, включающей акциз.

Рассмотрим на примерах порядок расчета суммы акциза, подлежащей перечислению в бюджет, производителем денатурированного спирта и производителем неспиртосодержащей продукции в разных ситуациях.

Пример 12

Ситуация 1. Продавец спирта и покупатель спирта имеют соответствующие свидетельства.

Организация «А», производящая и реализующая денатурированный спирт, имеет свидетельство на производство денатурированного спирта. В текущем налоговом периоде организация «А» реализовала (отгрузила) в адрес организации «Б», имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, 1 500 л денатурированного спирта (в пересчете на безводный спирт). Ставка акциза на спирт этиловый составляет 107 руб. Организация «А» начислит акциз на дату отгрузки произведенного денатурированного спирта в сумме:

$$1\,500 \text{ л} \cdot 107 \text{ руб.} = 160\,500 \text{ руб.}$$

Начисленный акциз отражается в бухгалтерском учете организации «А», но покупателю спирта – организации «Б» – акциз в расчетных документах не предъявляется, так как, организация «Б» обладает свидетельством на производство неспиртосодержащей продукции. После получения этого спирта организацией «Б» и представления ею организации «А» соответствующих документов организация «А» имеет право применить налоговый вычет. В итоге

сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет организацией «А», составит 0 руб.

$$1\ 500\ л \cdot 107\ руб. - 160\ 500\ руб. = 0\ руб.$$

Получатель денатурированного спирта организация «Б» обязана начислить акциз в момент получения и оприходования приобретенного денатурированного спирта. Воспользоваться своим правом на получение вычета организация «Б» сможет **в момент передачи спирта в производство неспиртосодержащей продукции.** Таким образом, к уплате в бюджет организацией Б будет причитаться 0 руб., то есть

$$1\ 500\ л \cdot 107\ руб. - 160\ 500\ руб. = 0\ руб.$$

Если в производство списана часть приобретенного спирта, то вычет может быть принят в пределах этой части спирта. Например, организация «Б» списала в производство в текущем налоговом периоде 1 200 л спирта. Соответственно она может воспользоваться вычетом в пределах этого объема спирта, то есть перечислению в бюджет подлежит следующая сумма акциза

$$\begin{aligned} &1\ 500\ л \cdot 107\ руб. - 1\ 200\ л \cdot 107\ руб. = \\ &= 160\ 500\ руб. - 128\ 400\ руб. = 40\ 100\ руб. \end{aligned}$$

Соответственно исчисленный акциз получатель денатурированного спирта обязан уплатить акциз в бюджет не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Ситуация 2. Производитель денатурированного спирта не имеет свидетельства на производство денатурированного спирта, покупатель спирта имеет свидетельство

Организация «А» отгрузила в адрес организации «Б», **имеющей** свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, 500 л денатурированного спирта в пересчете на безводный спирт. В этой ситуации у организации «А» объект налогообложения возникает независимо от наличия свидетельства при реализации (отгрузке) произведенного денатурированного спирта. Однако, если при наличии свидетельства на производство денатурированного спирта, организация «А» акциз покупателю не предъявляет, то при отсутствии такого свидетельства акциз покупателю предъявляется. Кроме этого отсутствие свидетельства не дает право производителю спирта на получение вычета и поэтому он включает акциз в стоимость спирта и, получив его, перечисляет в

бюджет. Таким образом, производитель денатурата организация «А» начислит акциз в сумме

$$500 \text{ л} \cdot 107 \text{ руб.} = 53\,500 \text{ руб.}$$

Эта сумма акциза будет включена в цену денатурированного спирта, предъявлена покупателю спирта и впоследствии перечислена в бюджет. Организация «Б» отнесет акциз, уплаченный при приобретении денатурированного спирта, на его стоимость и включит в затраты на производство неспиртосодержащей продукции. Моментом начисления организацией «Б» акциза является момент оприходования приобретенного спирта начислит акциз в сумме

$$500 \text{ л} \cdot 107 \text{ руб.} = 53\,500 \text{ руб.}$$

Вместе с тем, учитывая, что организация «Б» обладает свидетельством на право производства неспиртосодержащей продукции, она имеет право воспользоваться вычетом. Это право возникает в момент списания спирта в производство. Если приобретенный спирт используется для производства спиртосодержащей продукции, подлежащей обложению акцизами, то акциз, предъявленный продавцом денатурированного спирта, включается в его стоимость.

Ситуация 3. Производитель спирта имеет свидетельство, покупатель спирта свидетельства не имеет.

Так как производитель неспиртосодержащей продукции – организация «Б» – не сможет предоставить организации «А» документы, необходимые для получения ею вычета, то организация «А» включает акциз в цену спирта, предъявляет его организации «Б» и впоследствии перечисляет этот акциз в бюджет. У производителя неспиртосодержащей продукции организации «Б» в рассматриваемой ситуации нет обязанности начислять акциз, поскольку она не совершает операций, признаваемых объектом обложения акцизами. Акциз, включенный в цену денатурированного спирта, будет включен в затраты на производство неспиртосодержащей продукции. Экономические последствия этой ситуации заключаются в том, что стоимость неспиртосодержащей продукции увеличится на величину акциза, включенного в нее на стадии продажи денатурированного спирта из-за отсутствия у продавца спирта свидетельства на производство денатурированного спирта.

Ситуация 4. Производитель (продавец) спирта и производитель неспиртосодержащей продукции свидетельств не имеют.

Организация «А» независимо от наличия или отсутствия у нее свидетельства на производство денатурированного спирта обязана начислить и предъявить покупателю акциз, так как денатурированный спирт является подакцизным товаром. Однако в этом случае воспользоваться правом на вычет организация «А» не сможет, так как производитель неспиртосодержащей продукции организация «Б» ввиду отсутствия у нее свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции не сможет предоставить организации «А» документы, необходимые для получения вычета. Поэтому организация «А» включает акциз в цену спирта и предъявляет его организации «Б». У производителя неспиртосодержащей продукции организации «Б» 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 организацией «А». В этом случае расчеты по акцизам будут выглядеть следующим образом. Производитель денатурированного спирта организация «А», не имеющая свидетельства, реализует 1 000 л денатурированного спирта производителю неспиртосодержащей продукции организации «Б», начислит акциз и предъявит его организации «Б» в сумме:

$$1\ 000\ \text{л} \cdot 107\ \text{руб.} = 107\ 000\ \text{руб.}$$

Организация «Б» приобретет денатурат по цене с акцизом и включит этот акциз в затраты на производство неспиртосодержащей продукции в составе стоимости денатурата. Экономические последствия – удорожание стоимости продукции, производимой организацией «Б».

Ситуация 5. Производство спирта и производство неспиртосодержащей продукции находятся в составе одной организации

В этом случае произведенный спирт не продается и соответственно не покупается для производства неспиртосодержащей продукции. Однако согласно пп. 8 п. 1 ст. 182 НК РФ акциз начисляется при передаче подакцизного денатурированного спирта структурному подразделению организации для производства не-

спиртосодержащей продукции. Оснований для применения вычета в данном случае НК РФ не предусмотрено.

3.8.3. 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.

3.8.4. Порядок и сроки уплаты акцизов в бюджет

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, имеющей свидетельство на производство продукции, не содержащей денатурированного этилового спирта.

Общий порядок и даты уплаты акцизов представлен в табл. 4.

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 (**п. 8 ст. 194 НК РФ**).

Порядок и сроки уплаты акцизов

Вид подакцизного товара	Срок уплаты акциза	Место уплаты акциза
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

Авансовый платеж по акцизу – это уплата акциза по алкогольной и спиртосодержащей продукции до приобретения коньячного или этилового спирта, произведенного на территории РФ или передачи одним структурным подразделением компании другому такому же подразделению произведенного этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции. Плательщиками авансового платежа по акцизу признаются производители алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции, которые используют в качестве сырья приобретенный этиловый или коньячный спирт. Авансовый платеж по акцизу уплачивается за счет собственных средств производителя алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции. Возмещение авансового платежа по акцизу осуществляется за счет покупателя алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции. Если при уплате авансового платежа по акцизу возникает задолженность бюджета перед налогоплательщиком, то эта переплата идет в зачет следующего авансового платежа или другого налога. Порядок расчета авансового платежа изложен в примере 13.

Пример 13

Организация планирует произвести и реализовать в апреле и мае по 1 500 л алкогольной продукции с объемной долей безводного спирта 40 %. На основании п. 8 ст. 194 НК РФ эта организация должна заплатить соответственно авансовый платеж по акцизу в

марте и апреле в бюджет до приобретения этилового спирта по 313 800 руб. соответственно на основании следующего расчета:

$$1\ 500\ л \cdot 523\ руб. \cdot 40\ \% = 313\ 800\ руб.$$

Для производства алкогольной продукции организация закупила в марте и апреле по 600 л этилового спирта, уплачивая при каждой покупке поставщику спирта акциз в сумме 64 200 руб., исходя из следующего расчета:

$$600\ л \cdot 107\ руб. = 64\ 200\ руб.$$

В соответствии со своими планами организация в апреле изготовила и реализовала 1 500 л алкогольной продукции, предъявив и получив с покупателя акциз в сумме 313 800 руб., тем самым возместив себе авансовый платеж по акцизу, который она произвела в марте месяце. В апреле организация обязана уплатить авансовый акциз в размере 313 800 руб. Однако, учитывая, что она имеет право на получение налогового вычета в размере акциза, уплаченного поставщику спирта, организация должна перечислить в бюджет акциз в сумме:

$$313\ 800\ руб. - 64\ 200\ руб. = 249\ 600\ руб.$$

Предположим, что в последующих налоговых периодах (месяцах) организация не планирует производить и реализовывать алкогольную продукцию. В результате этого у бюджета перед ней возникает задолженность в размере 64 200 руб. по последнему приобретению этилового спирта и уплаченного акциза поставщику спирта.

Вопросы для самоконтроля

1. Общая характеристика акцизов, их экономическое содержание, цель применения.
2. Перечислите плательщиков акцизов.
3. Перечислите объекты обложения акцизами.
4. Налоговый период при расчете акцизов.
5. Изложите порядок применения налоговых вычетов при налогообложении подакцизных товаров.
6. Особенности исчисления и внесения в бюджет акцизов по алкогольной продукции.
7. Особенности и порядок исчисления акцизов по табачным изделиям.

8. Особенности и порядок исчисления акцизов по операциям с денатурированным спиртом.

9. Особенности и порядок исчисления акцизов по операциям с прямогонным бензином.

10. Порядок уплаты авансовых платежей по акцизам.

Тема 4. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

4.1. Общие положения исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) регулируется *главой 23 НК РФ* «Налоги на доходы физических лиц». Плательщиками налога являются физические лица (граждане РФ, иностранные граждане, лица без гражданства), получившие или получающие доходы на территории РФ. Налоговое законодательство РФ делит этих налогоплательщиков на 2 группы:

- лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ;
- лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, в случае получения ими дохода на территории РФ.

В общем виде налог на доходы физических лиц рассчитывается произведением полученного дохода на соответствующую налоговую ставку. Для налогообложения отдельных видов доходов они могут быть уменьшены на налоговые вычеты. Однако для целей налогообложения налоговое законодательство РФ различает происхождение дохода. По этой причине в НК РФ установлены пять различных ставок.

В общем виде для целей налогообложения законодатель разделил доходы, получаемые физическими лицами, на две группы:

- доходы, учитываемые для целей налогообложения;
- доходы, не учитываемые для целей налогообложения.

Кроме этого для целей налогообложения выделяет доходы, полученные в виде материальной выгоды.

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 или иных обязанностей, доходы от

продажи имущества, доходы от использования имущества, дивиденды, страховые выплаты, авторские вознаграждения и т. д. Исчисление и уплата НДФЛ в бюджет возможна 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 правило, такими налоговыми агентами по НДФЛ являются работодатели налогоплательщика-физического лица.

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.

4.2. Порядок определения статуса налогового резидента

Налоговыми резидентами признаются физические лица, находившиеся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (*ст. 207 НК РФ*). Время краткосрочного выезда (менее 6-ти 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. Порядок

определения периода продолжительностью 183 дня представлен в примере 14.

Пример 14

Гражданин Иванов И. И. в период в отчетном налоговом периоде находился на территории РФ и за ее пределами. Дни пребывания на территории РФ и за границей распределены следующим образом:

Период	Продолжительность периода, дней	Место пребывания
01.01 – 30.01	30 дней	Территория РФ
31.01 – 14.03	15 дней	За пределами РФ
15.03 – 04.05	18 дней	Территория РФ
05.05 – 24.06	20 дней	За пределами РФ
25.06 – 30.07	37 день	Территория РФ
01.08 – 09.09	9 дней	За пределами РФ
10.09 – 01.10	53 дня	Территория РФ
02.10 – 22.11	21 дней	За пределами РФ
23.11 – 20.12	90 дней	Территория РФ
21.12 – 31.12	66 дней	За пределами РФ

Таким образом, на территории РФ Иванов И. И. находился 166 дней. Следовательно, в целях уплаты налога на полученный доход Иванов И. И. не признается налоговым резидентом РФ, но по доходам, полученным в этом налоговом периоде на территории РФ, он будет платить налог по ставкам, установленным для лиц, не являющихся налоговыми агентами.

4.3. Налоговый период, дата получения дохода, налоговые ставки

4.3.1. Порядок определения дохода физических лиц для целей налогообложения

По налогу на доходы физических лиц налоговым периодом признается календарный год (*ст. 216 НК РФ «Налоговый период»*).

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.

Доходы физических лиц, подлежащие налогообложению:

- от продажи имущества, находившегося в собственности менее 3 лет;
- от сдачи имущества в аренду;
- доходы от источников за пределами Российской Федерации;
- доходы в виде разного рода выигрышей;
- доходы, полученные в виде заработной платы и по договорам гражданско-правового характера;
- доходы, полученные от инвестиционной деятельности физического лица (дивиденды, проценты по вкладам и т. д.);
- доходы, полученные в виде материальной выгоды;
- иные доходы в соответствии с НК РФ.

Доходы физических лиц, не облагаемые НДФЛ:

- доходы от продажи имущества, находившегося в собственности более трех лет;
- доходы, полученные в порядке наследования;
- доходы, полученные по договору дарения от члена семьи и (или) близкого родственника в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (от супруга, родителей и детей, в том числе усыновителей и усыновленных, дедушки, бабушки и внуков, полнородных и неполнородных (имеющих общих отца или мать) братьев и сестер);
- поступления в адрес физического лица в виде социальной поддержки: материнский капитал, пенсия, алименты и т. д.;
- отдельные виды материальной помощи, выдаваемой по месту работы и т. д.

4.3.2. 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»*, а именно: 9 %, 13 %, 15 %, 30 % и 35 %.

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.

Ставка 13 %

Ставка 13 % считается основной, так как по этой ставке облагается большинство доходов, получаемых физических лиц, если оно является налоговым резидентом (*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 названы в *пп. 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-налоговыми резидентами РФ в виде дивидендов.

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.

Ставка 30 % (п. 3 ст. 224 НК РФ)

Эта налоговая ставка применяется в отношении доходов, полученных физическими лицами, также не являющимися налоговыми резидентами РФ.

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 15).

Пример 15

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

$$31\ 000\text{руб.} \cdot 35\ \% / 100 = 10\ 850\text{руб.}$$

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 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 ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 5 %. Причем для этих целей берется ставка рефинансирования (ключевая ставка), 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 ставки, установленной Центральным банком РФ

Пример 16

Иванов И. И. 2 мая текущего налогового периода (календарного года) 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. Таким образом, в текущем налоговом периоде (календарном году) Иванов И. И. получит процентный доход по вкладу дважды – 2 августа и 2 ноября. По правилам ст. 839 ГК РФ проценты на сумму вклада начисляются со дня, следующего за днем ее поступления в банк. Продолжительности действия договора в днях для начисления процентов следующие:

➤ с 3 мая до 2 августа – 91 день;

➤ с 3 августа до 2 ноября также 91 день.

Допустим, что ставка рефинансирования Банка РФ в период действия вклада была установлена в размере 7,5 % и в течение текущего налогового периода не изменялась. Таким образом, 2 августа банк начислит на сумму вклада Иванова И. И. проценты в размере

$$150\,000 \text{ руб.} \cdot 20,5\% \cdot 91 \text{ дн.} / 365 \text{ дн.} = 7\,666 \text{ руб.} 44 \text{ коп.}$$

Проценты, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования Банка России, которая действовала в расчетном периоде, увеличенной на 5 %, составят

$$150\,000 \text{ руб.} \cdot (7,5\% + 5\%) \cdot 91 \text{ дн.} / 365 \text{ дн.} = 4\,674,66 \text{ руб.}$$

Следовательно, налоговая база по процентному доходу равна:

$$7\,666 \text{ руб.} 44 \text{ коп.} - 4\,674,66 \text{ руб.} = 2\,991 \text{ руб.} 78 \text{ коп.}$$

Соответственно сумма налога, подлежащая уплате с указанного дохода, составит

$2\ 991\ \text{руб.}\ 78\ \text{коп.} \cdot 35\ \% = 1\ 047\ \text{руб.}\ 12\ \text{коп.}$

2 ноября на сумму вклада Иванова И. И. банк также начислит проценты в размере:

$150\ 000\ \text{руб.} \cdot 20,5\ \% \cdot 91\ \text{дн.} / 365\ \text{дн.} = 7\ 666\ \text{руб.}\ 44\ \text{коп.}$

Проценты, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования, увеличенной на 5 %, составят:

$150\ 000\ \text{руб.} \cdot (7,5\ \% + 5\ \%) \cdot 91\ \text{дн.} / 365\ \text{дн.} = 4\ 674,66\ \text{руб.}$

Следовательно, налоговая база по процентному доходу равна:

$7\ 666\ \text{руб.}\ 44\ \text{коп} - 4\ 674,66\ \text{руб.} = 2\ 991\ \text{руб.}\ 78\ \text{коп.}$

Соответственно сумма налога, подлежащая уплате с указанного дохода, составит:

$2\ 991\ \text{руб.}\ 78\ \text{коп.} \cdot 35\ \% = 1\ 047\ \text{руб.}\ 12\ \text{коп.}$

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, 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.

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. При приобретении товаров, работ услуг по ценам ниже рыночным. В этом случае налоговой базой является разница между рыночной ценой и ценой приобретения товара, работы, услуги.

4.4. Основные правила исчисления НДФЛ

Порядок исчисления НДФЛ подразумевает следование определенным правилам. В общем виде эти правила предусматривают определение налоговой базы и применение налоговых вычетов. 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:

$$НБ_{НДФЛ} = D_{д} + D_{н} + D_{мв}, \quad (13)$$

где $D_{д}$ – доходы физического лица, полученные им в денежной форме, руб.;

$D_{н}$ – доходы физического лица, полученные им в натуральной форме, руб.;

$D_{мв}$ – доходы физического лица, полученные им в виде материальной выгоды, руб.

Пример 16

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 – заработная плата;*

➤ *доходы, полученные в натуральной форме – стоимость путевки в Турцию;*

➤ *доход в виде материальной выгоды экономии на процентах по полученному займу.*

Основные правила исчисления налоговой базы по НДФЛ сводятся к следующим.

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 или иное 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, перечисленные налоговые вычеты к этим доходам не применяются (*п. 4 ст. 210 НК РФ*) и налоговая база по этим доходам определяется как их денежное выражение.

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, оплату обучения и др.

Пример 17

Заработная плата сотрудника организации И. И. Иванова составляет 50 000 руб. в месяц. Из заработной платы Иванова 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 на руки:

$$50\ 000\ \text{руб.} - 50\ 000\ \text{руб.} \cdot 13\ \% - 9\ 000\ \text{руб.} - 8\ 500\ \text{руб.} - 5\ 600\ \text{руб.} = 20\ 400\ \text{руб.}$$

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.

Ст. 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 лица, 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 НК РФ 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:

$$НБ_{к,з} = \left(\frac{2}{3}C_{реф} - C_{\%}\right) \cdot K, \quad (14)$$

где $C_{реф}$ – 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.

Пример 18

Организация выдала своему работнику заем на ремонт квартиры в сумме 300 000 руб. Согласно договору процентная ставка была установлена в размере 1 % годовых. Заем был выдан на 250 дней. В этот период времени действовала ставка рефинансирования 7,5 % в годовом исчислении. Таким образом, на дату возврата займа материальная выгода, полученная работником на экономии по процентам, будет равна:

$$300\,000 \text{ руб.} \cdot (2/3 \cdot 7,5\% - 3\%) / 365 \text{ дн.} \cdot 250 \text{ дн} = 8\,219,18 \text{ руб.}$$

Полученный доход облагается по ставке 35 %. Соответственно сумма налога составит 2 876,71 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

$$НБ_{к,з} = (9\% - C_{\%}) \cdot K. \quad (15)$$

2. Материальная выгода, возникающая у физических лиц, при приобретении товаров (работ, услуг) ими по договорам гражданско-правового характера у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику (*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*).

Пример 19

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, которую получил учредитель, 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 20

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.

4.5. Налоговые вычеты

Налоговый вычет – это сумма расходов налогоплательщика, на которую возможно уменьшить налоговую базу. Применительно к налогу на доходы физических лиц под налоговым вычетом в отдельных случаях 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 «Налоговая база»* налоговые вычеты применяются к доходам физических лиц, облагаемых по ставке 13 %. К доходам физических лиц, которые облагаются по ставкам 9, 15, 30, 35 % налоговые вычеты не применяются.

НК РФ предусмотрены следующие виды 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»*).

4.5.1. Стандартные вычеты

Отличительной особенностью стандартных вычетов является отсутствие у них связи с какими-либо расходами налогоплательщи-

ка и их ежемесячное применение (*п. 1 ст. 218 НК РФ*). Стандартные налоговые вычеты делятся на два вида:

1) вычеты, связанные с налогоплательщиком (*пп. 1, 2 п. 1 ст. 218 НК РФ*);

2) вычеты, связанные с наличием детей (*пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ*).

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 годах 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 детей** 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. 5).

Таблица 5

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.

Пример 21

Иванов И. И. является сотрудником организации «ХХХ», 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. 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.

Следовательно, 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» (за вычетом налогов) получит по

$$55\ 000\ \text{руб.} - 6\ 006\ \text{руб.} = 48\ 994\ \text{руб.}$$

В марте месяце старшему ребенку исполняется 18 лет и поэтому Иванов И. И. с марта теряет право получать на него налоговый вычет. В марте и последующих месяцах текущего налогового периода Иванов И. И. будет платить подоходный налог и получать заработную плату «на руки» 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 июне заработная плата Иванова И. И. нарастающим итогом достигнет 350 000 руб., поэтому Иванов И. И., начиная с июня, теряет право получать в текущем налоговом периоде налоговый вычет на прочих детей. В июне 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:

$$55\ 000\ \text{руб.} - 6\ 760\ \text{руб.} = 48\ 240\ \text{руб.}$$

4.5.2. 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 являются налоговая декларация по НДФЛ (*п. 2 ст. 219 НК РФ*). При использовании системы социальных вычетов следует иметь в виду, что, если вычет не удалось полностью использовать в текущем году, то на следующий год его остаток не переносится (табл. 6).

Таблица 6

Виды социальных вычетов

Вид вычета	Максимальный размер вычета
1. Расходы на благотворительные цели	25 % годового дохода
2. Максимальные суммы расходов на образование: 2.1. собственных или подопечных детей (на каждого ребенка) 2.2. на собственное обучение	50 000 руб. до 120 000 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

4.5.2.1. Социальный вычет по расходам на благотворительность

Благотворительная деятельность регулируется Федеральным законом от 11.08.1995 № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», *ст. 39 Конституции РФ* и *ст. 582 ГК РФ*. Социальный налоговый вычет по расходам на благотворительность предоставляется в сумме, направленной физическим лицом в течение года на благотворительные цели в виде денежной помощи:

- благотворительным организациям;

➤ социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими предусмотренной законодательством деятельности;

➤ некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных;

➤ религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности;

➤ некоммерческим организациям на формирование или пополнение целевого капитала, которые осуществляются в установленном порядке.

Вычет по расходам на благотворительность не предоставляется в случаях:

➤ перечисление денежных средств было произведено не напрямую организации, а в адрес учрежденных ею фондов;

➤ расходы на благотворительность предполагали получение физическим лицом какой-либо выгоды (передача имущества, услуги, реклама и др.), а не оказание бескорыстной помощи;

➤ денежная помощь была оказана другому физическому лицу.

Пример 22

Петров П. П. в прошедшем налоговом периоде (календарном году) получил доход в размере 450 000 руб. Работодатель Петрова П. П. как налоговый агент исчислил, удержал и перечислил в бюджет с дохода Петрова П. П. налог, исчисленный по ставке 13 % в сумме 58 500 руб. В течение этого же налогового периода (календарного года) Петров П. П. перечислил 145 000 руб. на благотворительные цели. В начале следующего налогового периода (календарного года) Петров П. П. подал в ФНС РФ по месту своего жительства налоговую декларацию с заявлением о предоставлении ему вычета, подтвердив свое право на вычет документами о перечислении денежных средств на благотворительность. В соответствии с действующим налоговым законодательством Петрову П. П. может быть предоставлен вычет в размере не более 25 % от полученного дохода, то есть не более

$$450\,000 \text{ руб.} \cdot 25\% = 112\,500 \text{ руб.}$$

Фактическая сумма денежных средств, направленных Петровым П. П. на благотворительность составила 145 000 руб., то есть превысила максимально допустимый размер вычета. Поэтому органы ФНС исчислят НДФЛ Петрову П. П. в следующем размере

$$(450\,000 \text{ руб.} - 112\,500 \text{ руб.}) \cdot 13\% = 43\,875 \text{ руб.}$$

Работодатель Петрова П. П. в отчетном налоговом периоде удержал НДФЛ с дохода Петрова П. П. и перечислил в бюджет в размере 58 500 руб. Следовательно, Петров П. П. имеет право на получение из бюджета возмещения с учетом перечисленного НДФЛ в сумме

$$58\,500 \text{ руб.} - 43\,875 \text{ руб.} = 14\,625 \text{ руб.}$$

4.5.2.2. Расходы на обучение

Социальный налоговый вычет по расходам на обучение вправе получить физическое лицо, оплатившее:

- собственное обучение любой формы обучения (дневная, вечерняя, заочная, иная);
- обучение своего ребенка (детей) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения;
- обучение своего опекаемого подопечного (подопечных) в возрасте до 18 лет по очной форме обучения;
- обучение бывших своих опекаемых подопечных в возрасте до 24 лет (после прекращения над ними опеки или попечительства) по очной форме обучения;
- обучение своего брата или сестры в возрасте до 24 лет по очной форме обучения, приходящимся ему полнородными (т. е. имеющими с ним общих отца и мать) либо неполнородными (т. е. имеющими с ним только одного общего родителя).

Социальный налоговый вычет по расходам на обучение предоставляется физическому лицу при соблюдении им следующих условий:

- 1) на основании документов, подтверждающих фактические расходы оплаты за обучение;
- 2) у получателя платы за ведение образовательной деятельности имеется лицензия осуществление образовательной деятельности.

Максимальные суммы расходов на обучение, которые могут быть учтены для исчисления социального вычета:

1) 50 000 руб. – при оплате обучения собственных и/или опекаемых детей;

2) 120 000 руб. – при оплате за собственное обучение либо брата или сестры.

При этом следует учитывать, что максимальная сумма 120 000 руб. включает в себя и прочие расходы налогоплательщика: лечение, уплату взносов на накопительную часть трудовой пенсии, добровольное пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение.

Общие правила исчисления социального вычета по расходам за обучение следующие:

1. Размер вычета за обучение детей, составляет 50 000 руб. за одного ребенка. Максимальная сумма к возврату уплаченного НДФЛ будет равна 6 500 руб. ($50\,000 \cdot 13\%$). Таким образом, за двух детей, можно получить вычет в размере 13 000 руб., за трех – 19 500 руб. и т. д.

2. Ограничения для расходов на собственное обучение (120 000 руб.) и для расходов на обучение детей не влияют друг на друга и рассчитываются отдельно. Следовательно, можно вернуть НДФЛ до 15 600 руб. за собственное обучение и по 6 500 руб. за обучение каждого из своих детей.

3. Вычет можно получить только в том случае, если в году, в котором было оплачено обучение, имелись доходы, облагаемые НДФЛ по ставке 13 % (кроме дивидендов, облагаемых по той же ставке).

4. Применить этот вычет можно только в тех периодах, в которых фактически производилась оплата. Таким образом, если налогоплательщик одновременно оплачивает многолетнее обучение, то он теряет право на использование вычета в последующие годы.

5. Остаток налогового вычета на последующие периоды не переносится.

6. Вычет за обучение – многоразовый. Заявлять его можно каждый год в пределах установленного времени обучения.

7. Налоговый вычет не предоставляется в случае, если обучение было полностью оплачено с использованием материнского капитала (*абз. 5 пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ*).

Пример 23

Ситуация 1. Получение налогового вычета за собственное обучение. В прошедшем налоговом периоде Иванов И. И. заплатил за свое обучение в институте 70 000 руб. Его доход в отчетном налоговом периоде составил 550 000 руб., с которого был уплачен НДФЛ в размере 71 500 руб. Исходя из расходов, понесенных Ивановым И. И. за оплату своего обучения, ему полагается возврат НДФЛ в размере:

$$70\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 9\,100 \text{ руб.}$$

Ситуация 2. Получение налогового вычета за собственное обучение при условии времени обучения, превышающего один год. Иванов И. И. обучается в высшем учебном заведении. Срок обучения – 4 года. Стоимость обучения 70 000 руб. в год или за весь период – 280 000 руб. Иванов И. И. оплатил всю стоимость обучения в первом году. Поскольку эта сумма превышает установленное ограничение по вычету в размере 120 000 руб., то Иванов И. И. не сможет учесть в расходах превышение в сумме 160 000 руб. и ему будет возвращено из бюджета

$$120\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 15\,600 \text{ руб.}$$

Если бы Иванов И. И. оплачивал обучение ежегодно, то есть по 70 000 руб., то он имел бы возможность получить возврат НДФЛ из бюджета в следующем размере:

$$(70\,000 \text{ руб.} \cdot 13\%) \cdot 4 = 36\,400 \text{ руб.}$$

Ситуация 3. Вычет за оплату учебы одного ребенка. В прошедшем налоговом периоде Иванов И. И. заплатил за обучение своего сына в институте на очной форме обучения 70 000 руб. Полученный доход Петровым П. П. составил 550 000 руб. Соответственно НДФЛ, удержанный работодателем Петрова П. П. и перечисленный в бюджет составил 71 500 руб. ($550\,000 \text{ руб.} \cdot 13\%$). Расходы Иванова И. И. за обучение сына составили 70 000 руб. Однако эти расходы ограничены 50 000 руб. в год. Следовательно, Иванов И. И. может получить налоговый вычет только 50 000 руб., то есть к возврату полагается сумма в размере 6 500 руб. ($50\,000 \text{ руб.} \cdot 13\%$).

Ситуация 4. Вычет за оплату учебы за нескольких детей. В прошедшем налоговом периоде Иванов И. И. оплатил за обучение своих детей следующие суммы:

➤ за обучение своего старшего сына в институте на очной форме обучения – 70 000 руб.;

➤ за пребывание своего младшего сына в платном детском саду – 45 000 руб.;

➤ за обучение своей дочери в музыкальной школе – 55 000 руб.

Всего Ивановым И. И. за обучение своих детей оплачено 170 000 руб. Согласно пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ за каждого ребенка Иванов И. И. может заплатить не более 50 000 руб. Следовательно, Иванов И. И. может получить налоговый вычет со следующих оплат обучения своих детей:

➤ за старшего сына 50 000 руб.;

➤ за младшего сына 45 000 руб.;

➤ за дочь 50 000 руб.

Всего – 145 000 руб. Соответственно из бюджета Иванову И. И. будет возвращено 18 850 руб.

Ситуация 5. Вычет за обучение с другими социальными вычетами. В прошедшем налоговом периоде Иванов И. И. оплатил:

➤ за свое обучение в институте 80 000 руб.;

➤ за лечение супруги, включая медикаменты, 60 000 руб.

Всего Ивановым И. И. оплачено социальных расходов в сумме 140 000 руб. Согласно пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ максимальная сумма социальных налоговых вычетов за налоговый период не может превышать 120 000 руб. Следовательно, Иванов И. И. может вернуть 15 600 руб. уплаченного налога.

Ситуация 6. Оплата обучения детей обоими родителями. Супруги Ивановы 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 у каждого из родителей, 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.

Ситуация 7. Оплата обучения ребенка обоими родителями. Супруги Ивановы оплатили за обучение их ребенка в вузе по 35 000 руб. каждый. В общем сумма оплаты превышает установленное ограничение оплаты на одного учащегося в 50 000 руб. Сле-

довательно, супруги Ивановы могут претендовать на получение налогового вычета, связанного с оплатой обучения, только в пределах 50 000 руб.

4.5.2.3. Расходы на лечение

Социальный налоговый вычет на лечение может получить физлицо, оплатившее:

➤ медицинские услуги, в том числе дорогостоящие, оказанные ему самому, его супругу (супруге), родителям, а также детям (в том числе усыновленным) и подопечным в возрасте до 18 лет (далее – члены семьи);

➤ назначенные врачом лекарства, в том числе для членов семьи;

➤ страховые взносы по договору ДМС, заключенному в целях своего лечения или лечения членов семьи.

Эти вычеты предоставляются в размере уплаченной суммы, но не более 120 000 руб. Перечень медицинских услуг и лекарственных средств, при оплате которых физическое лицо имеет право получить налоговый вычет утверждается Правительством РФ. Вычет сумм оплаты стоимости лечения предоставляется налогоплательщику, если лечение производится в медицинских организациях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности. Если оплата стоимости лечения или медикаментов произведена за физическое лицо – работодателем или иными физическими лицами, не являющимися его близкими родственниками, – то в этом случае налоговый вычет не предоставляется. По дорогостоящим видам лечения в медицинских организациях сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов.

4.5.2.4. Расходы на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование

Вычеты, связанные со взносами в негосударственные пенсионные фонды, принимаются в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 руб. Вычеты можно получить при оплате следующих видов взносов негосударственного и добровольного пенсионного страхования:

➤ по договорам негосударственного пенсионного обеспечения с негосударственными пенсионными фондами;

➤ по договорам добровольного пенсионного страхования со страховыми организациями;

➤ по договорам добровольного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет.

Физическое лицо имеет право получить налоговый вычет по договорам негосударственного и добровольного пенсионного страхования, заключенным не только в свою пользу, но и в пользу супруга (супруги), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных или находящихся под опекой или попечительством).

4.5.2.5. 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. в совокупности с другими расходами, связанными с обучением, лечением, уплатой пенсионных (страховых) взносов.

4.5.3. 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.

4.5.3.1. Имущественные вычеты при продаже имущества

Величины имущественных вычетов представлены при продаже имущества представлены в табл. 7. Право на налоговый вычет, связанный с продажей имущества, имеет срочный характер, то есть действует в течение определенного периода времени. Это означает, что при продаже имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, вычет не предоставляется (*пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ*). Однако с полученного дохода от продажи такого имущества налог не платится.

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. рублей 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 %.

Таблица 7

Размеры имущественных вычетов

Вид имущественного вычета	Срок владения	Величина имущественного вычета при продаже имущества
1. Недвижимость, полученная по наследству, договору дарения от родственника или в порядке приватизации	3 года и менее	1 000 000 руб.
2. Недвижимость, приобретенная иными способами	5 лет и менее	1 000 000 руб.
3. Иное имущество, в том числе:	3 года и менее	250 000 руб.
4. Продажа имущества, находившегося в собственности более трех лет		
4.1. транспортные средства	3 года и менее	250 000 руб.
4.2. доля или часть в уставном капитале организации		
4.3. уступка прав требования по договорам долевого строительства		
5. Продажа недвижимого или движимого имущества со сроком владения более 5-ти или 3-х лет соответственно	Не облагается НДФЛ на основании п. 17.1 ст. 217 НК РФ	

Пример 24

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

$$390\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% / 100 = 50\,700 \text{ руб.}$$

Однако независимо от срока нахождения имущества в собственности налог с полученных доходов уплачивается:

- 1) при продаже ценных бумаг;
- 2) имущества, используемого в предпринимательской деятельности (*п. 17.1 ст. 217 НК РФ*);
- 3) при продаже имущества нерезидентов РФ.

Пример 25

В. И. Семенова в декабре прошедшего года продала квартиру, находившуюся в ее собственности более трех лет. В течение этого года она пребывала на территории РФ в общей сложности 120 дней, а остальное время находилась за пределами РФ. Таким образом, по итогам прошедшего налогового периода В. И. Семенова не признается налоговым резидентом РФ. Следовательно, не позднее 30 апреля 2016 г. В. И. Семенова 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*).

4.5.3.2. Имущественные вычеты при приобретении жилья, его строительстве или приобретении земельных участков для индивидуального жилищного строительства

Воспользоваться этим видом имущественного вычета 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. Претендовать на получение имущественного вычета позволяют только три следующих вида расходов (*пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ*):

1) расходы на приобретение на территории РФ жилья или новое строительство 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.

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.

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).

Основные правила и условия получения имущественного вычета при приобретении жилья следующие:

1) 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*);

2) соответственно максимальная сумма налога, подлежащего возврату из бюджета, равна 260 000 руб.;

3) сумма возвращаемого налога не может превышать НДФЛ, уплаченный налогоплательщиком за три года, предшествующих приобретению жилья;

4) оставшаяся часть НДФЛ будет возвращена налогоплательщику по мере уплаты им налога с текущих доходов;

5) налоговый вычет, связанный с приобретением жилья, предоставляется один раз в жизни;

6) налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на условиях, действовавших в момент возникновения у него права на получение этого вычета;

7) уплаченный подоходный налог через механизм имущественного налогового вычета можно возвращать в течение нескольких лет до полного получения налогоплательщиком всей суммы имущественного вычета;

8) неиспользованная часть налогового вычета может быть использована в других сделках при покупке жилой недвижимости.

Общий порядок применения налогового имущественного вычета представлен в примерах 26 и 27.

Пример 26

В декабре отчетного года Петров П. П. приобрел в собственность квартиру за 3 500 000 руб. В прошедшем налоговом периоде Петров П. П. получил доход, облагаемый по ставке 13 %, в размере 2,7 млн. руб. Соответственно им уплачен подоходный налог в размере 351 000 руб. Петров П. П. имеет право воспользоваться имущественным вычетом. Понесенные им расходы позволяют ему претендовать на вычет в размере 2 млн. руб. Часть подоходного налога, подлежащая возврату Петрову П. П., равна

$$2\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 260\,000 \text{ руб.}$$

Пример 27

Гражданин купил жилье стоимостью 1 500 000 руб. Согласно нормам НК РФ ему предоставляется вычет со стоимости приобретенного жилья, то есть 1 500 000 руб. Следовательно, ему будет возвращен налог в сумме

$$1\,500\,000 \text{ руб.} \cdot 13\% = 195\,000 \text{ руб.}$$

Максимальная сумма имущественного вычета 2 000 000 руб. Следовательно, не использованной остается сумма вычета в раз-

мере 500 000 руб. По нормам налогового законодательства, регулирующим порядок предоставления имущественный вычет, до 1.01.2014 гражданин терял право на использование в будущем этих 500 000 руб. в качестве вычета. С 1.01.2014 гражданин имеет право оставшиеся 500 000 тыс. руб. использовать в качестве вычета при приобретении какой-либо недвижимости.

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;

➤ имущественный вычет в части оплаченных процентов по ипотечному договору предоставляется только по одному объекту недвижимости;

➤ 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.

4.5.3.3. 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 1.01.2014 размер этого вычета ограничен 3 000 000 руб., то есть имущественный вычет по ипотечному кредиту в части накопленных процентов возмещаются налогоплательщику в пределах установленной суммы.

Пример 28

Гражданин приобретает 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

$$1\,750\,000 \text{ руб.} + 1\,280\,000 \text{ руб.} = 3\,030\,000 \text{ руб.}$$

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:

$$2\,000\,000 \text{ руб.} + 2\,330\,000 \text{ руб.} = 4\,330\,000 \text{ руб.}$$

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

$$2\,000\,000 \text{ руб.} + 3\,000\,000 \text{ руб.} = 5\,000\,000 \text{ руб.}$$

4.5.3.4. 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, незавершенный строительством, должно быть выдано соответствующее свидетельство о его государственной регистрации, к которым в обязательном порядке отражается тот факт, что объект является незавершенным 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 29

Налогоплательщик приобретает 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 подтверждать 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 – 2 140 000 руб., то есть соответствующим сумме расходов по покупке квартиры и ее отделке.

Расходы на отделку 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 должны быть подтверждены.

4.5.3.5. Особенности предоставления имущественного вычета при совместной покупке жилой недвижимости

При совместной покупке жилой недвижимости возможности 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 30 и 31 рассмотрены особенности применения имущественного вычета при приобретении жилой недвижимости в совместную собственность

Пример 30

В отчетном налоговом периоде 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 покупателей вправе претендовать на вычет в указанных суммах. Соответственно неиспользованные суммы вычета составят:

- жена: 1 000 000 руб. = 2 000 000 руб. – 1 000 000 руб.;
- муж: 0 руб. = 2 000 000 руб. – 2 000 000 руб.

Супруга вправе использовать оставшуюся сумму вычета при покупке следующего объекта недвижимости.

Ситуация 3. По заявлению супругов вычет распределен следующим образом:

- жена: 0 руб.;
- муж: 2 000 000 руб.

Каждый из покупателей вправе претендовать на вычет в указанных суммах. Неиспользованные суммы вычета составят:

- жена: 2 000 000 руб. = 2 000 000 руб. – 0 руб.;
- муж: 0 руб. = 2 000 000 руб. – 2 000 000 руб.

Супруга вправе использовать оставшуюся сумму вычета при покупке следующего объекта недвижимости.

Пример 31

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: $2\,000\,000 \text{ руб.} - 600\,000 \text{ руб.} = 1\,400\,000 \text{ руб.};$
- у супруга: $2\,000\,000 \text{ руб.} - 1\,200\,000 \text{ руб.} = 800\,000 \text{ руб.}$

Каждый из покупателей вправе претендовать на вычет в указанных суммах. Неиспользованные суммы вычета составят:

- жена: $2\,000\,000 \text{ руб.} = 2\,000\,000 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.};$
- муж: $0 \text{ руб.} = 2\,000\,000 \text{ руб.} - 2\,000\,000 \text{ руб.}$

4.5.3.6. Прочие особенности предоставления имущественного вычета при совместной покупке жилой недвижимости.

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 32

В 2014 г. Иванова А. А. приобрела квартиру за 1 850 000 руб., оплатив 400 000 руб. за счет средств материнского капитала. В 2014 г. Иванова А. А. заработала 1 000 000 руб., с 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 33

Петров П. П. в отчетном налоговом периоде 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 2 000 000 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 прошедшего налогового периода сможет вернуть только 83 500 руб. Оставшиеся 176 500 руб. Петров П. П. сможет вернуть по мере уплаты подоходного налога.

4.5.4. Профессиональные налоговые вычеты

Эти виды налоговых вычетов связаны с профессиональной деятельностью налогоплательщика. И 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 % 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 налогоплательщику 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.

4.6. 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 свои 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 игр, основанных на риске, в т. ч. 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, от которых или в результате отношений с которыми, налогоплательщики получили доходы, облагаемые НДФЛ в соответствии с положениями 23 главы НК РФ. Основными обязанностями налоговых агентов (*п. 3 ст. 23 НК РФ*) являются:

- правильное и своевременное исчисление, удержание и перечисление налога на выплаченный физическому лицу доход;
- ведение учета выплаченных налогоплательщику-физическому лицу доходов, удержанных и перечисленных в бюджет (внебюджетные фонды) налогов;
- предоставление в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления НДФЛ.

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 налогоплательщику за данный период. Доходы, полученные налогоплательщиком от других налоговых агентов, не учитываются. Удержание НДФЛ налоговый агент может производить только из фактически выплачиваемых налогоплательщику доходов. Сумма удержания не может превышать 50 % выплаченной суммы. Уплата налога за счет собственных средств налогового агента не допускается. 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.

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 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. 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 34

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. Объекты 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 производя-

щими выплаты физическим лицам.

Не признаются объектом обложения:

➤ выплаты и иные вознаграждения, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход 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 с *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 – 22 %;

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

выплачивающих вознаграждение физическим лицам, установлен в **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, – 32 448 руб. за расчетный период 2020 г.;

➤ в случае если величина дохода плательщика за расчетный период превышает 300 000 рублей, – 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 8 426 руб. за расчетный период 2020 г.

Порядок расчета фиксированных платежей по обязательному страхованию изложен в примере 35.

Пример 35

Ситуация 1. Индивидуальный предприниматель в 2020 году 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 32 448 руб.;

➤ ФФОМС РФ 8 426 руб.

Соответственно общая сумма страховых взносов будет равна
 $32\,448 \text{ руб.} + 8\,426 \text{ руб.} = 40\,874 \text{ руб.}$

Ситуация 2. Индивидуальный предприниматель в отчетном году 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 32 448 руб. плюс 1 % от полученного дохода, то есть

$32\,448 \text{ руб.} + 1\,350\,000 \text{ руб.} \cdot 1\% = 45\,948 \text{ руб.}$

➤ ФФОМС РФ 8 426 руб.

Соответственно общая сумма страховых взносов будет равна
 $45\,948 \text{ руб.} + 8\,426 \text{ руб.} = 54\,374 \text{ руб.}$

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 $N_{\text{пр}}$ рассчитывается по следующей принципиальной формуле:

$$H_{\text{пр}} = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}}, \quad (16)$$

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. Налоговое законодательство по налогу на прибыль предусматривает применение системы авансовых платежей, которые рассчитываются и уплачиваются в соответствии с датами отчетных периодов. 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.

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.

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 от-

четного (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:

$$H_{\delta_t} = D_t - P_t - 50\% \cdot Y_{\delta_{t-1}} = \Pi_{p_t} - 50\% \cdot Y_{\delta_{t-1}}, \quad (17)$$

где H_{δ_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.;

Π_{p_t} – прибыль, полученная налогоплательщиком в налоговом (отчетном) периоде, руб.;

$Y_{\delta_{t-1}}$ – убытки, полученные налогоплательщиком в предыдущих налоговых (отчетных) периодах, руб.

Пример 35

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 %.

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**).

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 %.

6.5. Порядок определения доходов при налогообложении прибыли

Всю совокупность доходов, получаемых налогоплательщиком, принято делить на три больших группы:

- доходы от реализации товаров, работ, услуг (*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,

6) 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 РФ, 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. Указанные расходы подразделяются на следующие четыре вида:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизационные отчисления;
- 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 приобретенный (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 производство 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*). 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*).

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.

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*).

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:

- уплаченные проценты по долговым обязательствам;
- расходы на ликвидацию основных средств, объектов незавершенного строительства и на списание нематериальных активов;
- расходы 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. К таким расходам относятся, например, командировочные расходы, представительские расходы, расходы на рекламу и т. д.

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. Порядок исчисления и сроки уплаты налога на прибыль

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:

$$H_{\text{пр}} = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}}, \quad (18)$$

где $H_{\text{б}}$ – налоговая база по налогу на прибыль, руб.;

$H_{\text{ст}}$ – 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 деятель-

ности, 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:

$$H_{\text{пр}}^{\text{ав}} = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}}, \quad (19)$$

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 ка-

лендарный год) исчисляются за вычетом сумм авансовых платежей по налогу на прибыль за предыдущий отчетный период.

В результате формула (31) приобретает следующий вид:

$$H_{\text{пр}t}^{\text{ав}} = H_{\text{б}t} \cdot H_{\text{ст}} - H_{\text{пр}t-1}^{\text{ав}}. \quad (20)$$

Последовательность расчета квартальных и месячных авансовых платежей по налогу на прибыль при применении второго варианта следующая.

Порядок расчета 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, исчисленным на основе полученной прибыли, и уплаченными авансами по налогу.

Порядок расчета 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.

Порядок расчета 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.

Порядок расчета 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 36.

Пример 36

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 пла-

тежей 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 соответственно 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 аван-

совые 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 нало-

гоплательщиком 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 прибыль 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

$$2\,960\,000 \text{ руб.} - 2\,460\,000 \text{ руб.} - 3 \cdot 220\,000 \text{ руб.} = 840\,000 \text{ руб.}$$

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.

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**). 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**).

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»*. Плательщиками 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 плотях и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотях 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. м³ воды, забранной из поверхностных или подземных водных объектов (*ст. 333.12 НК РФ*). 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). Кроме этого при заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения увеличиваются в пять раз.

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 37 и 38.

Пример 37

ООО «ХХХ» использует реку Волгу для сплава леса в плотках. За третий квартал текущего года ООО «ХХХ» сплывало леса в количестве 435 тыс. м³. Сплав производился на расстояние 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. м³ 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

$$N_{\text{в}} = 2\,610 \cdot 1\,636,8 \text{ руб.} \cdot 1,15 = 4\,912\,855 \text{ руб.}$$

Пример 38

Организация 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 м³. Фактически организация забрала 72 000 м³,

то есть у организации сложился перерасход в заборе воды в объеме 27 000 м³. Налоговая ставка при заборе воды для Волго-Вятского района установлена в размере 282 руб. С учетом повышающего коэффициента эта ставка будет равна

$$282 \text{ руб.} \cdot 1,15 = 324,3 \text{ руб. за } 1 \text{ 000 м}^3.$$

Налоговая ставка, применяемая при исчислении налога за объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период сверх установленного лимита:

$$324,3 \text{ руб.} \cdot 5 = 1 \text{ 621,5 руб. за } 1 \text{ 000 м}^3.$$

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

$$(45 \text{ 000 м}^3 \cdot 324,3 \text{ руб. за } 1 \text{ тыс. м}^3) + \\ + (27 \text{ 000 м}^3 \cdot 1 \text{ 621,5 руб. за } 1 \text{ тыс. м}^3) = 58 \text{ 374 руб.}$$

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:

$$1 \text{ 700 кВт} \cdot \text{ч} \cdot 11,316 \text{ руб.} / 1 \text{ тыс. кВт} \cdot \text{ч} = 19 \text{ 237,2 руб.}$$

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. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

8.1. Общие положения по налогу на добычу полезных ископаемых. Понятие и виды полезных ископаемых для целей налогообложения

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) – это прямой федеральный налог, взимаемый с недропользователей. НДПИ регулируется *гл. 26 НК РФ*. 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;

6) 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-полевошпатовое 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 промышленности (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 промышленности);

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, родий, 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. Перечень полезных ископаемых, подлежащих налогообложению при их до-

быче, 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 са-

харной 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_6 определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, то есть:

$$H_6 = Q \cdot Ц, \quad (21)$$

где Q – количество добытого полезного ископаемого, н.е.;

$Ц$ – 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 может 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:

$$Q_{\text{пи}}^{\text{д}} = Q_{\text{пи}}^{\text{р}} - П_{\text{ф}}, \quad (22)$$

где $Q_{\text{пи}}^{\text{р}}$ – расчетное количество добытого полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы при применяемой технологии добычи, н.е.;

$П_{\text{ф}}$ – фактические потери полезного ископаемого при его добыче в условиях применяемой технологии, н.е.

Размеры потерь полезного ископаемого при его добыче подлежат утверждению в виде соответствующих нормативов или норм. Потери полезного ископаемого в пределах утвержденных нормати-

вов 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 $C_{ед}^{пн}$ рассчитывается как отношение выручки от реализации полезного

добытого ископаемого к количеству добытого полезного ископаемого, то есть

$$C_{\text{ед}}^{\text{пи}} = \frac{V_{\text{реал}}^{\text{пи}}}{Q_{\text{реал}}^{\text{пи}}} \quad (23)$$

где $V_{\text{реал}}^{\text{пи}}$ – выручка от реализации полезного ископаемого без НДС и акцизов, руб.;

$Q_{\text{реал}}^{\text{пи}}$ – количество добытого полезного ископаемого, н.е.

При расчете стоимости единицы добытого полезного ископаемого с использованием формулы (23) 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:

$$C_{\text{доб}}^{\text{пи}} = C_{\text{ед}}^{\text{пи}} \cdot Q_{\text{доб}}^{\text{пи}}, \quad (24)$$

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 39.

Пример 39

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 4 279 816 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, реализованной в предыдущем налоговом периоде:

$$(25\,678\,900 \text{ руб.} - 4\,279\,816 \text{ руб.} - 458\,800 \text{ руб.} - 326\,000 \text{ руб.} - 56\,300 \text{ руб.}) / 62\,300 \text{ т} = 329,98 \text{ руб.};$$

2) расчет величины налоговой базы добытой железной руды в текущем налоговом периоде:

$$329,98 \text{ руб.} \cdot 63\,500 \text{ т} = 20\,953\,964 \text{ руб.}$$

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. 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 40.

Пример 40

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 4 279 816 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:

$(25\ 678\ 900\ \text{руб.} - 4\ 279\ 816\ \text{руб.} - 458\ 800\ \text{руб.} - 326\ 000\ \text{руб.} - 56\ 300\ \text{руб.} - 1\ 809\ 750\ \text{руб.}) / 62\ 300\ \text{т} = 300,93\ \text{руб.};$

2) расчет стоимости (налоговой базы) добытого полезного ископаемого в текущем налоговом периоде:

$300,93\ \text{руб.} \cdot 63\ 500\ \text{т} = 19\ 109\ 355,67\ \text{руб.}$

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, понесенных налогоплательщиком в налоговом периоде:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- амортизация;
- расходы на ремонт основных средств;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- прочие расходы

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. Порядок распределения расходов, понесенных при добыче нескольких видов полезных ископаемых, изложен в примере 41.

Пример 41

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 свое-

го 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 НДСПН является их большое количество, а также ежегодное изменение либо самих ставок, либо корректирующих их коэффициентов.

8.5. Особенности налогообложения добычи нефти

В общем виде налог на добычу полезных ископаемых по нефти $НДСПН_{\text{нфт}}$ рассчитывается по следующей формуле:

$$НДСПН_{\text{нфт}} = H_{\text{ст}}^{\text{нфт}} \cdot V_{\text{нфт}}, \quad (25)$$

где $H_{\text{ст}}^{\text{нфт}}$ – ставка налога по нефти, руб./т;

$V_{\text{нфт}}$ – объем добытой обессоленной, обезвоженной и стабилизированной нефти, т.

Однако составляющие формулы (25) 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. Порядок проведения этой корректировки рассмотрен в примере 42.

Пример 42

Организация «ХХХ» занимается добычей нефти. В учетной политике организации закреплён косвенный метод определения количества добытого полезного ископаемого. В январе 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

$$1\,256\text{ т} \cdot (100 - 18,16\%) = 1\,027,91\text{ т}.$$

Нормативный уровень потерь нефти, утвержденный 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:

$$H_{\text{ст}}^{\text{СК}} = H_{\text{ст}} \cdot K_{\text{ц}} - D_{\text{м}}, \quad (26)$$

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.

Порядок расчета показателя $D_{\text{м}}$ регулируется **ст. 342.5 НК РФ «Порядок определения показателя, характеризующего особенности добычи нефти ($D_{\text{м}}$)»**. Согласно этой статье показатель $D_{\text{м}}$ рассчитывается по следующей формуле:

$$D_{\text{м}} = K_{\text{ндпи}} \cdot K_{\text{ц}} \cdot (1 - K_{\text{в}} \cdot K_{\text{з}} \cdot K_{\text{д}} \cdot K_{\text{дв}} \cdot K_{\text{кан}}) - K_{\text{к}}, \quad (27)$$

где $K_{\text{ндпи}}$ – постоянная величина, ежегодно устанавливаемая государством (**ст. 342.5 НК РФ**), равная 559 руб.;

$K_{\text{в}}$ – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (**п. 2 ст. 342.5 НК РФ**);

K_3 – 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 428 – на период с 1 января 2019 г. по 31 декабря 2020 года включительно, 0 – с 1 января 2021 г.

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. Порядок расчета НДС по добытой нефти изложен в примере 43 (с использованием результатов предыдущих примеров).

Пример 43

Налоговая ставка 919 руб. за 1 т нефти. Объем добытой обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти 1 025,41 т (пример 62). Коэффициент $K_{\text{ц}} = 7,3642$. Прочие характеристики участка недр нефтедобычи:

- *степень выработки недр $C_{\text{в}} \leq 0$, коэффициент $K_{\text{в}} = 0,3$;*
- *величина начальных запасов нефти $V_3 > 5$ млн. т, коэффициент $K_3 = 1$;*
- *по степени сложности добычи нефти $K_{\text{д}} = 0,4$;*
- *запасы нефти на участке недр поставлены на государственный баланс 1 января 2014 г., следовательно, налогоплательщик в течение 180 налоговых периодов (180 месяцев) может при-*

менять 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

$$\begin{aligned} \text{НДС} &= 1\,025,41 \text{ т} \cdot (919 \text{ руб.} \cdot 7,3642 - \\ &- (530 \cdot 7,3642 \cdot (1 - 0,3 \cdot 1 \cdot 0,4 \cdot 0,4 \cdot 1) - 306)) = 3\,443\,346,31 \text{ руб.} \end{aligned}$$

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:

$$НДПИ = V \cdot H_{ст} \cdot K_{Д_t} \cdot \prod_{t=1}^n (K_{Д_{t-1}} \cdot \dots \cdot K_{Д_{t-n}}), \quad (28)$$

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**. Порядок применения коэффициентов-дефляторов и расчет НДС по добытому углю изложен в примере 44.

Пример 44

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 – со II квартала 2017 г.;
- уголь бурый – с IV квартала 2017 г.

По добываемым маркам угля организации утверждены нормативные потери, приведенные в табл. 8. В этой же таблице указаны фактические потери угля при его добыче.

Налоговые ставки:

- *антрацит – 47 руб./т;*
- *уголь коксующийся – 57 руб./т;*
- *уголь бурый – 11 руб./т.*

Таблица 8

*Нормативные и фактические потери угля
при его добыче организацией «Х»*

<i>Марка угля</i>	<i>Норматив потерь, % на 1 т</i>	<i>Потери угля при его добыче, т</i>	
		<i>в пределах норматива</i>	<i>фактически</i>
<i>Антрацит</i>	<i>5,0</i>	<i>1 190,0</i>	<i>1 080,0</i>
<i>Уголь коксующийся</i>	<i>4,5</i>	<i>1 995,8</i>	<i>1 995,8</i>
<i>Бурый уголь</i>	<i>3,8</i>	<i>870,2</i>	<i>1 200,0</i>

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

$$22\ 900\ \text{т} - 870,2\ \text{т} = 22\ 029,2\ \text{т}.$$

По ставке 0 руб. облагаются потери угля в пределах установленного норматива, то есть 870,2 т.

Расчет НДС по добытым маркам углей

1. Расчет НДС по антрациту

Добыча антрацита ведется с IV квартала 2016 г. Следовательно, для исчисления НДС в расчет принимаются коэффициенты-дефляторы, начиная с этого квартала, то есть

$$\text{НДС} = 22\,610 \text{ т} \cdot 47 \text{ руб.} \cdot 0,924 \cdot 0,996 \cdot 1,226 \times \\ \times 1,102 \cdot 1,209 = 1\,321\,301,1 \text{ руб.}$$

2. Расчет НДС по углю коксующемуся

Добыча коксующегося угля ведется со II квартала 2017 г. Следовательно, для исчисления НДС в расчет принимаются коэффициенты-дефляторы, начиная с этого квартала, то есть

$$\text{НДС} = 44\,350 \text{ т} \cdot 57 \text{ руб.} \cdot 0,832 \cdot 0,820 \cdot 1,331 = 2\,295\,533,9 \text{ руб.}$$

3. Расчет НДС по бурому углю

Добыча бурого угля ведется с III квартала 2017 г. Следовательно, для исчисления 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:

$$1\,321\,301,1 \text{ руб.} + 2\,295\,533,9 \text{ руб.} + \\ + 259\,960,8 \text{ руб.} = 3\,876\,795,8 \text{ руб.}$$

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 соответствующем 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:

$$H_{\text{выч}} = \text{НДС} \cdot K_T, \quad (29)$$

где НДС – налог, исчисленный при добыче угля на каждом участке недр за налоговый период (месяц);

K_T – корректирующий коэффициент.

Коэффициент K_T рассчитывается для каждого участка недр отдельно в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством 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:

$$K_T = K_M + K_C, \quad (30)$$

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 45.

Пример 45

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 66) 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. НДСПИ 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 НДСПИ:

➤ антрацит:

1 471 398,93 руб. – 441 419,68 руб. = 1 029 979,25 руб.;

➤ коксующийся уголь:

2 075 055,1 руб. – 518 763,78 руб. = 1 556 291,32 руб.;

➤ бурый уголь:

288 388,44 руб. – 28 838,84 руб. = 259 549,60 руб.

Итого НДСПИ к уплате в бюджет 2 845 820,17 руб.

Налоговая декларация по НДСПИ представляется в инспекцию по местонахождению участка недр. НДСПИ 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 НДСПИ и дайте им характеристику.

5. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого.

6. Назовите продолжительность налогового периода для исчисления НДСПИ и виды налоговых ставок для исчисления НДСПИ.

7. Порядок исчисления и уплаты НДСПИ.

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

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».

9.1. Единый сельскохозяйственный налог

9.1.1. Общие вопросы ЕСХН

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*.

9.1.2. Плательщики 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, платящие 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;*

➤ *НДС, 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.*

9.1.3. 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, составля-

ет 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 пер-

вичной 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.

9.1.4. 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:

$$H_{\bar{b}_t} = D_t - P_t, \quad (31)$$

где $H_{\bar{b}_t}$ – 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*).

9.1.5. Порядок определения доходов и расходов для целей налогообложения. Дата признания доходов и расходов

9.1.5.1. 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.

9.1.5.2. 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*. Сверхившимися 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.

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.

9.1.6. 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:

$$H_{ав}^{ЕСХН} = (D_{оп} - P_{оп}) \cdot H_{ст}, \quad (32)$$

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 ($H_{нп}^{ЕСХН}$) рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{нп}^{ЕСХН} = (D_{нп} - P_{нп}) \cdot H_{ст} - H_{ав}^{ЕСХН}, \quad (33)$$

где $D_{нп}$ – доходы нарастающим итогом, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде (календарном году), руб.;

$R_{\text{НП}}$ – 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

$$(H_{\text{НП}}^{\text{ЕСХН}} - H_{\text{ав}}^{\text{ЕСХН}}) < 0. \quad (34)$$

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. Порядок расчета ЕСХН изложен в примере 46.

Пример 46

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 текущего налогового периода ООО «ХХХ» 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 этого же налогового периода в учете ООО «ХХХ» отражен убыток за предыдущий год в сумме 40 000 руб.

В первом полугодии следующего налогового периода 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.;*
- 6) 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 осуществляется 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 таблице 9.

*Налоговая база за первое полугодие 2018 г. составила
1 230 000 руб. – 1 079 250 руб. = 150 750 руб.*

Сумма авансового платежа по ЕСХН за первое полугодие равна

$$150\,750 \text{ руб.} \cdot 6\% = 9\,045 \text{ руб.}$$

Таблица 9

Данные по хозяйственным операциям, проведенным ООО «ХХХ» в I полугодии текущего налогового периода

Хозяйственные операции	Доходы, руб.	Расходы, руб.	
		начислен- ные или получены счета на оплату	опла- ченные
Поступила оплата от покупателей за реализованную продукцию	980 000		
Получены авансы от покупателей в счет предстоящих поставок продукции	250 000		
Приобретены минеральные удобрения		201 500	168 000
Приобретены саженцы		645 000	610 000
Начислена зарплата сотрудникам		150 000	130 000
Тариф взносов на обязательное социальное страхование, %		30	
Взносы на социальное страхование, руб.		45 000	35 000
Производственное оборудование, руб.			
Первая единица производственного оборудования, руб.		95 000	47 500
Вторая единица производственного оборудования, руб.		195 000	48 750
Убыток прошлого налогового периода, руб.			40 000
Итого	1 230 000	1 331 530	1 079 250

Данные по хозяйственным операциям, проведенным ООО «ХХХ» во II полугодии, приведены в таблице 10. Налоговая база за налоговый период (календарный год) составила

$$(1\,230\,000 \text{ руб.} + 610\,000 \text{ руб.}) - (1\,079\,250 \text{ руб.} + 409\,750 \text{ руб.}) = \\ = 1\,840\,000 \text{ руб.} - 1\,489\,000 \text{ руб.} = 351\,000 \text{ руб.}$$

Таблица 10

Данные по хозяйственным операциям, проведенным ООО «ХХХ»
во II полугодии текущего налогового периода

Хозяйственные операции	Доходы, руб.	Расходы, руб.	
		начислен- ные или счета к оплате	оплачен- ные
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, руб.		33 500	33 500
6. Оплачена задолженность по приобретенным саженцам, руб.		35 000	35 000
7. Оплачена задолженность по обязательному социальному страхованию, руб.		10 000	10 000
8. Начислена заработная плата, руб.		190 000	190 000
9. Взносы на обязательное страхование, руб.		57 000	45 000
Итого	610 000	615 500	409 750

Сумма платежа по ЕСХН за налоговый период составит
351 000 руб. · 6 % – 9 045 руб. = 12 015 руб.

9.2. Упрощенная система налогообложения

9.2.1. Порядок применения УСН

Применение упрощенной системы налогообложения предусматривает освобождение налогоплательщиков от уплаты налогов, перечень которых указан в таблице 11.

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	

Остальные налоги платятся в обычном порядке.

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 установленного предельного значения, которое 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 150 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 47.

Пример 47

С 1 января очередного налогового периода организация планирует перейти на применение упрощенной системы налогообложения. По данным налогового учета, за девять месяцев предыдущего года выручка от реализации товаров, работ и услуг составила 84 000 000 руб. (без НДС). Внереализационные доходы получены в размере 570 000 руб. Таким образом, общая сумма доходов, которые учитываются при определении лимита для перехода на УСН, оказались равными:

$$84\,000\,000 \text{ руб.} + 2\,570\,000 \text{ руб.} = 86\,570\,000 \text{ руб.}$$

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 остаточная стоимость основных средств организации составляет 90 580 000 руб. Следовательно, организация имеет право с 1 января следующего налогового периода 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.

9.2.2. 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 6 до 15 %.

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.

9.2.3. 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 обязаны учитывать 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.

9.2.4. 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:

$$H_{ав_t} = H_{б_t} \cdot H_{ст_t} - H_{выч_t} - H_{ав_{t-1}}, \quad (35)$$

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 48.

Пример 48

Организация в отчетном году получила следующие результаты хозяйственной деятельности, представленные в таблице 12.

Таблица 12

Основные результаты деятельности организации

Выручка нарастающим итогом	Уплаченные страховые взносы
<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.:

$$285\ 000\ \text{руб.} - 133\ 500\ \text{руб.} = 151\ 500\ \text{руб.}$$

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:

$$151\,500 \text{ руб.} - 36\,000 \text{ руб.} - 34\,500 \text{ руб.} - \\ - 36\,000 \text{ руб.} = 45\,000 \text{ руб.}$$

Порядок расчета единого налога индивидуальным предпринимателем, не привлекающим наемный труд, в целом аналогичен порядку, приведенному в примере 48. 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 – 1/4 часть фиксированного платежа;*
- полугодие – 1/2 фиксированного платежа;*
- 9 месяцев – 3/4 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 дополнительно начисленную часть фиксированного платежа уменьшить сумму единого налога по итогам налогового периода. В примерах 49 и 50 представлен порядок расчета единого налога индивидуальным предпринимателем, не привлекающим наемный труд.

Пример 49

Индивидуальный предприниматель по установленным требованиям начислил и уплатил фиксированный платеж по обязательному 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 50

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:

$$850\,200 \text{ руб.} \cdot 6\% - 1/4 \cdot 32\,385 \text{ руб.} = 59\,108,25 \text{ руб.}$$

Полугодие:

$$1\,730\,000 \text{ руб.} \cdot 6\% - 1/2 \cdot 32\,385 \text{ руб.} - 59\,108,25 \text{ руб.} = \\ = 60\,884,25 \text{ руб.}$$

9 месяцев:

$$2\,480\,100 \text{ руб.} \cdot 6\% - 3/4 \cdot 32\,385 \text{ руб.} - 59\,108,25 \text{ руб.} - \\ - 60\,884,25 \text{ руб.} = 53\,102,24 \text{ руб.}$$

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:

$3\,370\,750 \text{ руб.} \cdot 6\% - 32\,385 \text{ руб.} - 59\,108,25 \text{ руб.} -$
 $- 60\,884,25 \text{ руб.} - 53\,102,24 \text{ руб.} - 40\,707,50 \text{ руб.} = 16\,057,76 \text{ руб.}$

9.2.5. Особенности расчета налоговых платежей

при объекте налогообложения «Доходы, уменьшенные на расходы»

9.2.5.1. 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 систе-

мы 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.

9.2.5.2. 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

$$H_{\bar{6}_t} = D_t - P_t, \quad (36)$$

где $H_{\bar{6}_t}$ – 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:

$$H_{ав_t} = H_{б_t} \cdot H_{ст} - \sum H_{ав_{t-1}}, \quad (37)$$

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 51 изложен общий порядок расчета единого налога при применении объекта обложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов».

Пример 51

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 таблице 13.

Таблица 13

Результаты хозяйственной деятельности налогоплательщика в отчетном налоговом периоде

Период	Выручка нарастающим итогом, руб.	Расходы нарастающим итогом, руб.
<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:*

$$(1\ 30\ 000\ \text{руб.} - 990\ 000\ \text{руб.}) \cdot 15\ \% - 20\ 550\ \text{руб.} - \\ - 30\ 750\ \text{руб.} = 20\ 250\ \text{руб.}$$

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:

$$(1\ 850\ 000\ \text{руб.} - 1\ 380\ 000\ \text{руб.}) \cdot 15\ \% - 51\ 000\ \text{руб.} = 19\ 500\ \text{руб.}$$

9.2.5.3 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. 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 52

Налогоплательщиком по окончании налогового периода были получены результаты хозяйственной деятельности, на основании которых он рассчитал и уплатил налог. В таблице 14 представлены три возможных ситуации, которые могут возникнуть у налогоплательщика в качестве результатов его хозяйственной деятельности.

Таблица 14

*Результаты хозяйственной деятельности налогоплательщика
и варианты расчета налогов, подлежащих уплате в бюджет*

Показатель	Ситуация 1	Ситуация 2	Ситуация 3
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	минималь- ный налог	минималь- ный 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. 14).

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.*

1. 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**).

2. 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 52.

Пример 52

В отчетном налоговом периоде (календарном году) налогоплательщиком были получены следующие результаты хозяйственной деятельности (табл. 15).

Таблица 15

*Результаты хозяйственной деятельности
налогоплательщика в отчетном налоговом периоде*

<i>Период</i>	<i>Выручка нарастающим итогом, руб.</i>	<i>Расходы нарастающим итогом, руб.</i>
<i>I 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 таблице 16.

Таблица 16

Результаты хозяйственной деятельности налогоплательщика и варианты расчета налогов, подлежащих уплате в бюджет

Показатель	Ситуация 1	Ситуация 2
1. Налоговая база, руб.	80 000	0
2. Убыток, руб.		150 000
3. Налоговая ставка, %	15	15
4. Налоговая ставка для расчета минимального налога, %	1	1
5. Единый налог по отношению к доходам, уменьшенным на расходы (стр. 1 × стр. 3 / 100), руб.	12 000	Налог расчету не подлежит
6. Минимальный налог, руб.	23 500	23 500
7. Суммы, переносимые на расходы следующего налогового периода, руб.	11 500 (стр. 6 – стр. 5)	173 500 (стр. 2 + стр. 6)

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 руб. – 1 303 000 руб. – 11 500 руб. = 125 500 руб.

Начисленный единый налог за отчетный период:

125 500 руб. · 15 % = 18 825 руб.

Налог к перечислению в бюджет: 18 825 руб.

Полугодие. Налоговая база:

1 670 000 руб. – 1 465 000 руб. = 205 000 руб.

Начисленный единый налог за отчетный период:

205 000 руб. · 15 % = 30 750 руб.

Налог к перечислению в бюджет:

30 750 руб. – 18 825 руб. = 11 925 руб.

9 месяцев. Налоговая база:

2 030 000 руб. – 1 790 000 руб. = 513 000 руб.

Начисленный единый налог за отчетный период:

513 000 руб. · 15 % = 76 950 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:

$$135\,000 \text{ руб.} \cdot 15\% = 20\,250 \text{ руб.}$$

Минимальный налог:

$$2\,550\,000 \text{ руб.} \cdot 1\% = 25\,500 \text{ руб.}$$

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 полученные 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:

$$168\,500 \text{ руб.} \cdot 15\% = 25\,275 \text{ руб.}$$

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:

$$513\,000 \text{ руб.} \cdot 15\% = 76\,950 \text{ руб.}$$

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:

$$135\ 000\ \text{руб.} \cdot 15\ \% = 20\ 250\ \text{руб.}$$

Минимальный налог:

$$2\ 550\ 000\ \text{руб.} \cdot 1\ \% = 25\ 500\ \text{руб.}$$

Перечислению в бюджет подлежит минимальный налог, так как он больше единого налога, начисленного по итогам налогового периода (календарного года).

9.3. 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 страхование 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. Налоговая декларация упрощенной системы налогообложения на основе патента налогоплательщиками в налоговые органы не представляется.

9.4. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)

9.4.1. 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.

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 таблице 17.

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.

Таблица 17

Налоги общего режима, заменяемые при применении ЕНВД

<i>Организации</i>	<i>Индивидуальные предприниматели</i>
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 <i>гл. 21 НК РФ</i> , осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД	

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 кото-

рой 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.

9.4.2. 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 может быть применен ЕНВД, перечислены в *ст. 346.26 НК РФ*.

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.

9.4.3. Налоговая база, налоговый и отчетный периоды

9.4.3.1. 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_6 проводится по формуле

$$H_6 = B_d \cdot (N_1 + N_2 + N_3) \cdot K_1 \cdot K_2, \quad (38)$$

где B_d – 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.

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.

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

$$H_{\sigma} = B_{\text{д}} \cdot (N_1 + N_2 + N_3) \cdot K_1 \cdot K_{2/1} \cdot K_{2/2}. \quad (39)$$

В примере 50 изложен порядок расчета налоговой базы для ЕНВД с учетом применения корректирующих коэффициентов.

Пример 53

Индивидуальный предприниматель Иванов И. И. в I квартале 20__ г. оказывал услуги по ремонту и мойке легковых автомобилей в муниципальном образовании. У предпринимателя работают четверо сотрудников. В текущем налоговом периоде установлены следующие корректирующие коэффициенты:

$K_1 = 1,915$. Основание: приказ Минэкономразвития РФ от 30.10.20__ № __ «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 20__ год»;

$K_{2/1} = 0,682$, $K_{2/2} = 0,9$. Основание для коэффициентов $K_{2/1}$ и $K_{2/2}$: постановление Совета народных депутатов муниципального образования.

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. Базовая доходность для этого вида деятельности (вмененный доход) установлена в размере 12 000 руб. (**п. 3 ст. 346.29 НК РФ**). На основании этой информации и с использованием формулы (39) налоговая база в отчетном периоде будет равна:

$$H_6 = 12\,000 \text{ руб.} \cdot 1,915 \cdot 0,9 \cdot 0,682 \cdot (5 + 5 + 5) = 211\,576,86 \text{ руб.}$$

9.4.3.2. 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 54.

Пример 54

Петров П. П. зарегистрировался в качестве ИП 23 августа текущего календарного года. Вид деятельности, которым он занимается, – розничная торговля в павильоне, площадь которого 32 м². 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 нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 м²». В качестве физического показателя для данного вида пред-

принимательской деятельности установлена площадь торгового места (m^2), базовая доходность установлена в размере 1 800 руб./ m^2 . Для целей расчетов в примере примем $K_1 = 1,915$, $K_2 = 0,682$. Петров П. П. зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя 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. В результате налоговая база (вмененный доход) будет равна:

$$H_{\phi} = (0 + 0 + 32) \cdot 1\,800 \text{ руб.} \cdot 1,915 \cdot 0,682 = 41\,792,96 \text{ руб.}$$

9.4.3.3. 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 55.

Пример 55

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 $K_1 = 1,915$, $K_{2/1} = 0,682$, $K_{2/2} = 0,9$. На основании этой информации и с использованием формулы (53) налоговая база в отчетном периоде будет равна:

$$H_{\text{б}} = 12\,000 \text{ руб.} \cdot 1,915 \cdot 0,9 \cdot 0,682 \cdot (5 + 6 + 7) = 253\,892,23 \text{ руб.}$$

9.4.4. 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 $H_{\text{ВД}}$ рассчитывается как следующее произведение:

$$H_{\text{ВД}} = H_{\text{ст}}^{\text{ВД}} \cdot H_{\text{б}}^{\text{ВД}}, \quad (40)$$

где $H_{\text{ст}}^{\text{ВД}}$ – налоговая ставка, %;

$H_{\text{б}}^{\text{ВД}}$ – 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.

Рассчитанный единый налог на вмененный доход не может быть уменьшен на перечисленные платежи более чем на 50 %.

Пример 56

Индивидуальный предприниматель оказывает услуги общественного питания в кафе с площадью зала обслуживания посетителей 95 м^2 . 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 $1\,000 \text{ руб./м}^2$. У индивидуального предпринимателя работают три официанта, повар, мойщик посуды, уборщица и администратор, то есть всего 7 наемных работников. За I квартал текущего года фонд оплаты труда наемных работников составил $211\,000 \text{ руб.}$. В этом же налоговом периоде начислены взносы по всем видам обязательного страхования в размере $63\,450 \text{ руб.}$, уплачено $43\,680 \text{ руб.}$. Необходимо рассчитать величину вмененного дохода за I квартал. Корректирующий коэффициент K_1 равен $1,915$ и K_2 равен $0,926$. Таким образом, налоговая база для расчета ЕНВД будет равна

$$(1\,000 \text{ руб.} \cdot (95 \text{ м}^2 + 95 \text{ м}^2 + 95 \text{ м}^2) \cdot 1,915 \cdot 0,926) = 505\,387,65 \text{ руб.}$$

Сумма ЕНВД, исчисленная за I квартал, составит

$$505\,387,65 \text{ руб.} \cdot 15 \% = 75\,808,15 \text{ руб.}$$

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:

$$75\,808,15 \text{ руб.} \cdot 50 \% = 37\,904,07 \text{ руб.}$$

Взносы, перечисленные в текущем налоговом периоде, составили $43\,680 \text{ руб.}$ Их величина превышает 50% начисленного ЕНВД, поэтому ЕНВД, подлежащий перечислению в бюджет, будет равен

$$75\,808,15 \text{ руб.} - 37\,904,07 \text{ руб.} = 37\,904,07 \text{ руб.}$$

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. При каких условиях возможен переход на ЕСХН?
2. Какие категории плательщиков налогов могут применять ЕСХН?
3. При каких условиях прекращается применение ЕСХН?
4. Что является налоговой базой при применении ЕСХН?
5. Порядок признания доходов и расходов при применении ЕСХН.
6. При каких условиях организация или индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками налогов по УСН, обязаны перейти на нормальный режим уплаты налогов?
7. УСН на основе патента: ее характеристика и порядок применения.
8. Изложите порядок расчета налоговой базы при применении ЕНВД.
9. Что характеризует показатель «базовая доходность»?
10. 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 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.

Согласно **ст. 364 НК РФ** участниками игорного бизнеса и соответственно плательщиками налога на игорный бизнес являются:

- 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.

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» – Приморский край;
2. «Сибирская монета» – Алтайский край;
3. «Янтарная» – Калининградская область;
4. «Азов-сити» – территория Краснодарского края и Ростовской области;
5. «Красная поляна» – Краснодарский край.

10.2. Плательщики налога на игорный бизнес 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:

- игровой стол;
- игровой автомат;
- процессинговый центр тотализатора;
- процессинговый центр букмекерской конторы;
- пункт приема ставок тотализатора;
- пункт приема ставок букмекерской конторы.

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 изме-

нение 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 НК РФ налоговая база определяется отдельно по каждому объекту налогообложения и считается равной общему количеству объектов налогообложения. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ *ст. 369 НК РФ*. Предельные размеры налоговых ставок, установленных этой статьей НК РФ, следующие:

- игровой стол – от 25 000 руб. до 125 000 руб.;
- игровой автомат – от 1 500 руб. до 7 500 руб.;
- процессинговый центр тотализатора – от 25 000 руб. до 125 000 руб.;
- процессинговый центр букмекерской конторы – от 25 000 руб. до 125 000 руб.;
- пункт приема ставок тотализатора – от 5 000 руб. до 7 000 руб.;
- пункт приема ставок букмекерской конторы – от 5 000 руб. до 7 000 руб.

Если ставки налогов по объектам налогообложения субъектами РФ не установлены, то для исчисления налогов применяются минимальные налоговые ставки.

10.4. Порядок исчисления налога и его уплаты

Сумма налога, подлежащего уплате, исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. При исчислении налога учету подлежат следующие обстоятельства:

1) если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей;

2) 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 налогообложения, и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Уплата налога на игорный бизнес осуществляется на основе налоговой декларации, которая подается плательщиком налога в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налог на игорный бизнес уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период (*ст. 371 НК РФ*). Расчет налога на игорный бизнес изложен в примере 57.

Пример 57

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:

$$(19 + 3) \cdot 1\,500 \text{ руб.} + 4 \cdot 1\,500 \text{ руб.} \cdot (1/2) = 36\,000 \text{ руб.}$$

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

$$3 \cdot 1\,500 \text{ руб.} \cdot (1/2) + 15 \cdot 1\,500 \text{ руб.} = 24\,750 \text{ руб.}$$

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. НАЛОГ НА ЗЕМЛЮ

Земельный налог является местным налогом и регулируется муниципальными образованиями. 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.

11.1. 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, облада-

ющие 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.

11.2. 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 устанавливается на основе проведения государственной кадастровой оценки земель (*ст. 66 Земельного кодекса РФ*), которая проводится в соответствии с законодательством Российской Федерации об оценочной деятельности. Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации устанавливают средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу). Порядок определения налоговой базы земельного

участка подчиняется следующим основным правилам, установленным в *ст. 391 НК РФ*, а именно:

1) налоговая база по земельному участку, образованного в течение налогового периода, определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого земельного участка на кадастровый учет;

2) налоговая база по земельному участку, расположенному на территориях нескольких муниципальных образований, определяется по каждому муниципальному образованию;

3) 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;

4) 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;

5) 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;

6) 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.

НК РФ 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 установлено для:

- 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».

11.3. 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;

➤ (до налогового периода 2020 года) 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;

➤ (с налогового периода 2020 года) 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 (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности);

➤ (до налогового периода 2020 года) приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

➤ (с налогового периода 2020 года) не используемых в предпринимательской деятельности, приобретенных (предоставленных) для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, а также земельных участков общего назначения, предусмотренных Федеральным законом от 29 июля 2017 года № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В отношении прочих земельных участков установлена налоговая ставка в размере 1,5 %.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (авансовых платежей) производится налогоплательщиками—организациями или физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, с учетом коэффициентов. Так в течение трехлетнего срока строительства, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости, применяется коэффициент 2, в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства – коэффициент 4.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, предусмотрено исчисление суммы налога с учетом коэффициента 2 в течение периода проектирования и строительства, превышающего десятилетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

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 соответ-

ствии 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 $H_{\text{ЗМ}}$ рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{\text{ЗМ}} = C_{\text{КДС}} \cdot d \cdot H_{\text{СТ}} \cdot K_{\text{В}}, \quad (41)$$

где $C_{\text{КДС}}$ – кадастровая стоимость земельного участка, руб.;

d – размер доли в общем праве на земельный участок;

$H_{\text{СТ}}$ – налоговая ставка, %;

$K_{\text{В}}$ – коэффициент, учитывающий продолжительность владения земельным участком в течение налогового периода.

Порядок расчета земельного налога и авансовых платежей по налогу представлен в примере 56.

Пример 56

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_B , 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_B применяется в расчете земельного налога в десятичных дробях с точностью до десятитысячных долей.

1. Расчет коэффициента K_v

Так как организация приобрела земельные участки 18 февраля, коэффициент K_v 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 18.

Таблица 18

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_v	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
Показатель, отчетный период	1-й земельный участок	2-й земельный участок
III квартал	9 249,63	11 515,16
Итого уплачено авансовых платежей, руб.	27 748,89	34 545,49
К доплате по итогам налогового периода	9 249,63	11 515,16

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_B 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:

$11\,515,16 \text{ руб.} + 1\,852,85 \text{ руб.} = 13\,367,75 \text{ руб.}$

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**. 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 12. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

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.

12.1. Налогоплательщики и объекты обложения налогом на имущество

Плательщиками налога на имущества в соответствии со признаются организации, имеющие имущество, которое в соответствии со **ст. 374 НК РФ** является объектом налогообложения. Законодательством закреплен перечень организаций, в отношении которых установлены льготы по налогу на имущество. Перечень организаций, которые освобождены от уплаты налога на имущество изложен в **ст. 381 НК РФ**. Как правило, к таким организациям отнесены налогоплательщики, деятельность имеет социальную и общественную значимость. Объектом налогообложения для российских организаций признается 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;

- и т. д.

12.2. 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, если иное не предусмотрено указанной статьей НК РФ;

- для объектов недвижимости налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, сформированная в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. Средняя стоимость имущества, признаваемого

объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу. Порядок расчета средней стоимости имущества и его среднегодовой стоимости представлен в примере 58.

Пример 58

Организация имеет на своем балансе имущество, остаточная стоимость которого по данным бухгалтерского учета на 1 число каждого из месяцев составляла:

<i>1 января – 26 400 руб.;</i>	<i>1 июля – 706 700 руб.;</i>
<i>1 февраля – 25 200 руб.;</i>	<i>1 августа – 689 875 руб.;</i>
<i>1 марта – 24 000 руб.;</i>	<i>1 сентября – 673 050 руб.;</i>
<i>1 апреля – 757 175 руб.;</i>	<i>1 октября – 656 050 руб.;</i>
<i>1 мая – 740 350 руб.;</i>	<i>1 ноября – 639 400 руб.;</i>
<i>1 июня – 723 525 руб.</i>	<i>1 декабря – 622 575 руб.;</i>
	<i>31 декабря – 605 750 руб.</i>

Соответственно средняя стоимость имущества за I квартал будет равна

$$(26\,400 + 25\,200 + 24\,000 + 757\,175) / (3 + 1) = 208\,193,75 \text{ руб.}$$

Сумма остаточных стоимостей имущества на каждое первое число и остаточной стоимости на 31 декабря равна 6 890 050 руб. Соответственно среднегодовая стоимость имущества будет равна

$$6\,890\,050 \text{ руб.} / 13 = 530\,003,85 \text{ руб.}$$

Для расчета налога на имущество по объектам недвижимости в соответствии со **ст. 378.2 НК РФ** в качестве налоговой базы принимается ее кадастровая стоимость. Этой же статьей НК РФ определен 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;

➤ недвижимостью иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств на территории 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 %.

12.3. Порядок исчисления и уплаты налога на имущество

Налог на имущество организаций $H_{им}$ по итогам налогового периода рассчитывается как следующее произведение:

$$H_{им} = H_{ст} \cdot H_{б_{им}}, \quad (41)$$

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:

$$H_{им}^{упл} = H_{им} - \sum H_{им}^{ав}, \quad (42)$$

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:

$$H_{имt}^{ав} = \frac{\sum C_{it}}{n + 1} \cdot H_{ст} / 4, \quad (43)$$

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 59.

Пример 59

Для демонстрации порядка расчета авансовых платежей воспользуемся данными предыдущего примера. Ставка налога 2,2 %.

Отчетный период I квартал:

1) средняя стоимость имущества в отчетном периоде:
 $(835\ 000 + 820\ 000 + 805\ 000 + 790\ 000) / 4 = 812\ 500$ руб.;

2) авансовый платеж налога на имущество:
 $812\ 500$ руб. / 4 · 2,2 % = $812\ 500 / 4 \cdot 2,2\ % = 4\ 468,75$ руб.

Отчетный период полугодие:

1) средняя стоимость имущества в отчетном периоде:
 $(835\ 000 + 820\ 000 + 805\ 000 + 790\ 000 + 775\ 000 + 760\ 000 + 1\ 951\ 200) / 7 = 6\ 736\ 200$ руб. / 7 = $962\ 314,29$ руб.;

2) авансовый платеж налога на имущество:
 $962\ 314,29$ руб. / 4 · 2,2 % = $5\ 292,73$ руб.

Отчетный период 9 месяцев:

1) средняя стоимость имущества в отчетном периоде:
 $(835\ 000 + 820\ 000 + 805\ 000 + 790\ 000 + 775\ 000 + 760\ 000 + 1\ 951\ 200 + 1\ 912\ 400 + 1\ 873\ 600 + 1\ 834\ 800) / 10 =$
 $= 12\ 357\ 000$ руб. / 10 = $1\ 235\ 700$ руб.;

2) авансовый платеж налога на имущество:
 $1\ 235\ 700$ руб. / 4 · 2,2 % = $6\ 796,35$ руб.

Налоговый период (календарный год):

1) средняя стоимость имущества в налоговом периоде:
 $17\ 628\ 600$ руб. / 13 = $1\ 356\ 046,15$ руб.;

2) налог на имущество по итогам налогового периода:
 $1\ 356\ 046,15$ руб. · 2,2 % = $29\ 833,01$ руб.;

3) доплата по налогу на имущество по итогам налогового периода с учетом уплаченных авансовых платежей:
 $29\ 833,01$ руб. – $4\ 468,75$ руб. – $5\ 292,73$ руб. – $6\ 796,35$ руб. =
 $= 13\ 275,18$ 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 стоимо-

сти в качестве налоговой базы допускается только в случае утверждения субъектом РФ результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости. В примере 58 изложен порядок расчета налога на имущество с использованием кадастровой стоимости недвижимости.

Пример 58

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):

$$25\ 675\ 000\ \text{руб.} \cdot 2,2\ \% - 128\ 375\ \text{руб.} - \\ - 128\ 375\ \text{руб.} - 128\ 375\ \text{руб.} = 128\ 375\ \text{руб.}$$

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. Перечислите льготы по налогу на имущество организаций.*
- Изложите порядок исчисления авансовых платежей по налогу на имущество.*

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Александров, И. А. Налоги и налогообложение : учебник для студентов, обучающихся по направлению 521600 «Экономика» и экон. специальностям. – Москва : Дашков и К, 2008. – 435 с. – Текст : непосредственный.
2. Налоги и налогообложение : учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика», по научной спе-

циальности 080.0010 «Финансы, денежное обращение и кредит». – 5-е изд., перераб. и доп. / И. А. Майбуров [и др.] ; под ред. И. А. Майбутова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 591 с. /<http://www.biblioclub.ru/book/119472/> – Текст : электронный.

3. Налоги и налогообложение : учебник 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. – Текст : непосредственный.

4. Налоги и налогообложение : учебник 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/> – Текст : электронный.

5. Налоговое право : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / под ред. Е. М. Ашмариной. – Москва : КноРус, 2011. – 240 с. – Текст : непосредственный.

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. – Текст : непосредственный.

7. Мищенко, В. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность» / В. В. Мищенко, Л. А. Мищенко. – Кемерово, 2016. – 402 с. – Текст : непосредственный.

8. Мищенко, В. В. Основы налогообложения в Российской Федерации : учеб. пособие / В. В. Мищенко; КузГТУ. – Кемерово, 2018. – 367 с. – Текст : непосредственный.

9. Рябова, Р. И. Налогообложение: методическое пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. – Москва, 2014. – 235 с. – Текст : непосредственный.

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 города Кемерово земельного налога».

Мищенко Владимир Владимирович

**ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Печатается в авторской редакции

Подписано в печать 06.04.2020. Формат 60×84/16

Бумага офсетная. Гарнитура «Times New Roman».

Уч.-изд. л. 14,0. Тираж 100 экз. Заказ

Кузбасский государственный технический университет
имени Т. Ф. Горбачева, 650000, Кемерово, ул. Весенняя, 28

Издательский центр УИП Кузбасского государственного технического
университета имени Т. Ф. Горбачева, 650000, Кемерово, ул. Д. Бедного, 4А