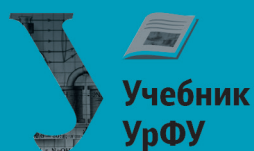




НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Учебник



МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
УРАЛЬСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ ПЕРВОГО ПРЕЗИДЕНТА РОССИИ Б. Н. ЕЛЬЦИНА



НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Учебник

Рекомендовано
методическим советом Уральского федерального университета
в качестве учебника для студентов вуза,
обучающихся по направлениям подготовки 38.03.01 «Экономика»,
38.03.02 «Менеджмент», 38.04.08 «Финансы и кредит»

Екатеринбург
Издательство Уральского университета
2020

УДК 336.2(470+571)(075.8)
ББК 65.261.4(2Рос) я73
Н23

Серия «Учебник УрФУ» основана в 2017 году

Редакционная коллегия серии:
кандидат технических наук *Е. В. Вострецова*,
кандидат экономических наук *Е. С. Авраменко*,
И. Ю. Плотникова (ответственный секретарь серии)

А в т о р ы:

М. М. Шадурская, Е. А. Смородина, И. В. Торопова, М. И. Львова, А. Г. Лачихина

П о д о б щ е й р е д а к ц и е й
М. М. Шадурской

Р е ц е н з е н т ы:

кафедра бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного горного университета
(заведующий кафедрой доктор экономических наук, профессор *Е. Г. Шатковская*);
О. В. Котова, кандидат экономических наук,
специалист по контролю качества аудиторской фирмы ООО «Новый Аудит»,
аттестованный аудитор

Налоговая система Российской Федерации : учебник / М. М. Шадурская,
Н23 Е. А. Смородина, И. В. Торопова, М. И. Львова, А. Г. Лачихина ; под общ.
ред. М. М. Шадурской ; Министерство науки и высшего образования Рос-
сийской Федерации, Уральский федеральный университет. – Екатеринбург :
Изд-во Урал. ун-та, 2020. – 254 с. : ил. – (Учебник УрФУ). – Библиогр.:
с. 250–252. – 400 экз. – ISBN 978-5-7996-3036-2. – Текст : непосредственный.
ISBN 978-5-7996-3036-2

Учебник состоит из двух разделов. В первом разделе освещены вопросы теории и истории развития научных представлений о налогах и налогообложении, рассмотрены теоретические и правовые основы налоговой системы Российской Федерации. Дается общая характеристика налоговых систем зарубежных стран, что позволяет провести сравнение с налоговой системой РФ. Второй раздел содержит описание механизма исчисления и уплаты налогов и страховых взносов, действующих на территории РФ, порядок применения специальных налоговых режимов.

Для студентов, обучающихся по программам бакалавриата и магистратуры по направлениям подготовки «Экономика», «Финансы и кредит» и «Менеджмент».

УДК 336.2(470+571)(075.8)
ББК 65.261.4(2Рос) я73

ОГЛАВЛЕНИЕ

Список основных сокращений	5
Предисловие	7

РАЗДЕЛ 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВ И НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Глава 1. История развития научных представлений о налогах и налогообложении ...	11
1.1. Общие теории налогов	12
1.2. Частные теории налогов	16
<i>Контрольные тесты</i>	18
Глава 2. Экономическая природа налогов	20
2.1. Сущность и признаки налога и сбора	20
2.2. Функции налогов	23
2.3. Классификация налогов	25
<i>Контрольные тесты</i>	28
Глава 3. Принципы и элементы налогообложения	30
3.1. Классические принципы налогообложения	30
3.2. Элементы налогообложения и их теоретическая и правовая характеристики	33
<i>Контрольные тесты</i>	35
Глава 4. Теоретические и правовые аспекты налоговой системы РФ	37
4.1. Сущность и виды налоговых систем	37
4.2. Становление и развитие современной налоговой системы РФ	40
4.3. Характеристика действующей налоговой системы РФ	58
4.3.1. Система налогов РФ	58
4.3.2. Организация налогового контроля в РФ	59
4.3.3. Принципы построения налоговой системы РФ	61
4.3.4. Права налоговых органов РФ	62
4.3.5. Обязанности налоговых органов и их должностных лиц	64
4.3.6. Права и обязанности налогоплательщиков	66
4.3.7. Ответственность за нарушение налогового законодательства	70
<i>Контрольные тесты</i>	73
Глава 5. Налоговые системы зарубежных стран: общая характеристика и определение особенностей. Международное налогообложение	76
5.1. Понятие и основные черты современных налоговых систем зарубежных стран	76
5.2. Международное налогообложение и пути его регулирования	90
5.3. Международно-правовые основы борьбы с налоговыми преступлениями	96
<i>Контрольные тесты</i>	103

РАЗДЕЛ 2. МЕХАНИЗМ ИСЧИСЛЕНИЯ
И УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.
ПОРЯДОК ПРИМЕНЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

Глава 6. Федеральные налоги и сборы	109
6.1. Налог на добавленную стоимость (НДС)	109
6.2. Акцизы	116
6.3. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	119
6.4. Налог на прибыль организаций	134
6.5. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)	146
6.6. Водный налог	149
6.7. Сборы за право пользования объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	151
6.8. Государственная пошлина	154
6.9. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья	156
<i>Контрольные тесты</i>	158
Глава 7. Региональные налоги	163
7.1. Налог на имущество организаций	163
7.2. Транспортный налог	169
7.3. Налог на игорный бизнес	173
<i>Контрольные тесты</i>	175
Глава 8. Местные налоги и сборы	177
8.1. Налог на имущество физических лиц	177
8.2. Земельный налог	184
8.3. Торговый сбор	189
<i>Контрольные тесты</i>	192
Глава 9. Специальные налоговые режимы РФ	195
9.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	195
9.2. Упрощенная система налогообложения	198
9.3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	205
9.4. Патентная система налогообложения	209
9.5. Налог на профессиональный доход	213
<i>Контрольные тесты</i>	217
Глава 10. Страховые взносы во внебюджетные фонды	228
<i>Контрольные тесты</i>	238
Словарь терминов и определений	241
Библиографический список	250

СПИСОК ОСНОВНЫХ СОКРАЩЕНИЙ

БС	бюджетная система
ВВП	валовый внутренний продукт
ВКС	высококвалифицированные специалисты
ВНД	валовый национальный доход
ВНиМ	временная нетрудоспособность и в связи с материнством
Д	доход
ДФЛ	доходы, полученные от работы с физическими лицами
ДЮЛ	доходы, полученные от работы с юридическими лицами
ЕГРН	Единый государственный реестр недвижимости
ЕГРЮЛ	Единый государственный реестр юридических лиц
ЕНВД	единый налог на вмененный доход
ЕС	Европейский союз
ЕСН	единый социальный налог
ЕСХН	единый сельскохозяйственный налог
ЖКХ	жилищно-коммунальное хозяйство
ИНН	идентификационный номер налогоплательщика
ИНС	индивидуальный инвестиционный счет
ИП	индивидуальный предприниматель
ИФНС	инспекция Федеральной налоговой службы
КОАП	Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации
л. с.	лошадиная сила
МНК	мультинациональные корпорации
НБ	налоговая база
НВ	налоговый вычет
НДПИ	налог на добычу полезных ископаемых
НДС	налог на добавленную стоимость
НДФЛ	налог на доходы физических лиц
НК РФ	Налоговый кодекс Российской Федерации
ОМС	обязательное медицинское страхование
ОПС	обязательное пенсионное страхование
ОСС	обязательное социальное страхование
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
ПСН	патентная система налогообложения
ПФР	Пенсионный фонд России
Р	расход
ТК РФ	Таможенный кодекс Российской Федерации

ТНК	транснациональные корпорации
У	убыток
УСН	упрощенная система налогообложения
ФЛ	физическое лицо
ФНС	Федеральная налоговая служба
ФСС РФ	Фонд социального страхования РФ
ФФОМС	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
ЮЗАО	Юго-Западный автономный округ
FATF	Financial Action Task Force, Группа разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег
CIAT	Модельное соглашение об обмене налоговой информацией

ПРЕДИСЛОВИЕ

Эффективное функционирование экономики России и отдельных территорий в условиях спада производства, снижения цен на нефть, кризисных явлений, экономических санкций зависит от того, насколько правильно и гармонично построена система налогообложения. В частности, налоги призваны создавать благоприятные условия для повышения эффективности производства, устранения диспропорций в экономике, повышения роли малого и среднего предпринимательства в формировании доходов бюджетов, способствовать росту жизненного уровня населения. Налоги могут являться серьезным рычагом регулирования экономических процессов, протекающих в стране, а не выполнять исключительно фискальную функцию.

Анализируя основные изменения, происходящие в российской налоговой системе за период с момента принятия Налогового кодекса РФ, можно утверждать, что в основном эти изменения направлены на повышение налоговых поступлений в бюджетную систему. Вместе с тем нестабильность налогового законодательства, хаотичный характер изменений, отсутствие системности усложняют процесс изучения и практического применения налогового законодательства и препятствуют развитию экономики.

Современному специалисту в области экономики и финансов, который желает успешно работать и приносить пользу стране, нужно свободно владеть положениями Налогового кодекса РФ, уметь ориентироваться в сложных вопросах налогообложения. Кроме того, необходимы умения по применению положений действующего законодательства по налогам и сборам в практических ситуациях, как корпоративного характера, так и частного.

В первом разделе предлагаемого учебника в доступной для понимания форме излагаются сущность действующей в России налоговой системы, история развития научных представлений и основы теории налогов и налогообложения. В нем раскрываются экономическая сущность и функции налогов, приводится их классификация. Определены понятия и правовые аспекты налогового контроля. Налоговая система РФ охарактеризована по всем элементам, включая структуру и принципы налогообложения, описание законодательной основы по налогам и сборам, перечень и характеристику действующих налогов и сборов. Подробно, с комментариями рассмотрены права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и их должностных лиц. Последняя глава первого раздела посвящена обобщенной характеристике налоговых систем зарубежных стран, что позволяет провести аналогию с действующей налоговой системой РФ.

Во втором разделе учебника рассматривается механизм исчисления и уплаты налогов в РФ, страховых взносов. Уделено внимание особеннос-

тям применения специальных налоговых режимов на территории РФ. Содержание учебника базируется на актуальных нормах действующего законодательства и соответствует требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования последнего поколения.

Структура учебника предполагает возможность использования его как дополнительного источника информации к лекционным курсам по дисциплинам: «Налоги и налогообложение», «Налоговая система РФ» и прочим налоговым дисциплинам, а также как базовый инструмент для самостоятельного изучения этих дисциплин. Кроме теоретического материала, в учебник включены примеры, отражающие особенности применения отдельных положений налогового законодательства и исчисления налоговых платежей; тесты для самопроверки; словарь основных налоговых терминов и определений.

При написании учебника были использованы труды А. Смита, А. Вебера, Д. Рикардо, В. Г. Панскова А. Ю. Казака, В. М. Пушкаревой, С. В. Барулина, Д. Г. Черника, А. В. Брызгалина, Т. Ф. Юткиной, М. В. Романовского, Т. Я. Сильвестровой, Е. Ю. Сидоровой и др.

Авторами отдельных глав и подразделов учебника являются: канд. экон. наук, доцент М. М. Шадурская – гл. 1; гл. 2: п. 2.1, 2.3; гл. 3: п. 3.2; гл. 4: п. 4.3; гл. 6: п. 6.1, 6.2, 6.3, 6.4, 6.9; канд. экон. наук, доцент Е. А. Смородина – гл. 2: п. 2.2; гл. 3: п. 3.1; гл. 6: п. 6.5, 6.6, 6.7, 6.8; гл. 9: п. 9.2, 9.4; канд. экон. наук, доцент М. И. Львова – гл. 5; гл. 9: п. 9.1, 9.3, 9.5; канд. экон. наук, доцент И. В. Торопова – гл. 7; гл. 8; гл. 10; А. Г. Лачихина – гл. 4: п. 4.1, 4.2.

Раздел 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ
И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВ
И НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ
РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ НАУЧНЫХ ПРЕДСТАВЛЕНИЙ О НАЛОГАХ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Налоги – сложная и многофункциональная стоимостная экономическая категория, прошедшая длительный исторический путь становления как на практике, так и в теории. Налоги как способ изъятия и перераспределения доходов возникли вместе с государством. К. Маркс сумел очень точно выразить генетическую связь налогов с государством: «В налогах воплощено экономически выраженное существование государства»¹. В свое время Пьер Жозеф Прудон (французский общественный деятель, основоположник анархизма) заметил, что «в сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве»². Следовательно, с одной стороны, государство не может существовать без взимания налогов; с другой, налоги – это органическая часть государства. Там, где есть государство, имеются и налоги, а их сущность обусловлена назначением и функциями первого.

Налог – одно из основных понятий финансовой науки. Сложность понимания природы налога обусловлена тем, что налог – одновременно экономическое, хозяйственное и правовое явление реальной жизни. Поскольку реальный процесс налогообложения осуществляется государством, то и исследования природы налога финансовая наука вела в рамках учения о государстве.

По мере своего развития учение о государстве открывало новые возможности для выяснения природы налога. Таким образом, трудности исследования налога заключались в том, что две науки – экономическая и правовая – занимались налогом каждая, не считая его «своим» предметом исследования. Выделение финансовой науки в самостоятельную отрасль знания позволило ей в последней четверти XIX – в начале XX в., используя идеи неоклассической школы и учение о правовом государстве, обосновать необходимость взимания налогов, сформулировать определение налога – одним словом, выяснить экономическую природу налога.

Учитывая вышеизложенное, проанализируем эволюцию представлений о природе налога под влиянием развития учения о государстве и на основании анализа исследований по данному вопросу работ А. Смита, Д. Рикардо, Н. Н. Тургенева, а также работ В. М. Пушкиревой, Д. Г. Черника, Т. Ф. Юткиной, А. В. Брызгалина, М. В. Романовского и др., в которых можно найти сведения о генезисе категории «налог».

¹ Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. 2-е изд. М. : Гос. изд-во полит. лит., 1955. Т. 4. С. 308.

² Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д.-С. Милля. Харьков : Универ. тип., 1870. С. 34.

По мнению В. М. Пушкаревой, в развитии взглядов на роль государства можно выделить два направления, которые четко прослеживаются.

Первое направление – тезис А. Смита о непроизводительном характере государственных услуг, который не только отделял финансовое хозяйство государства от народного (совокупность и взаимодействие частных), но и противопоставлял их. Налог в этой концепции не связан с удовлетворением экономических потребностей общества, так как обслуживает непроизводительные расходы государства.

Второе направление связано с выработкой взглядов на хозяйственную деятельность государства как составную часть народнохозяйственной, как потребность экономического и социального развития, как его фактор. Во взглядах на налог происходит поворот к пониманию его как осознанной необходимости³.

В истории развития научных представлений о налогообложении существовали общие и частные теории налогов. Среди общих теорий выделяют: теорию обмена, атомистическую теорию, теорию наслаждения, теорию налога как страховой премии, классическую теорию, кейнсианскую, монетаристскую, теорию экономики предложения. К частным теориям относят: теорию соотношения прямого и косвенного налогообложения; теорию единого налога; теорию пропорционального и прогрессивного налогообложения; теорию переложения налогов.

1.1. Общие теории налогов

Практика налогообложения опережала финансовую науку, которая не подготовила общественное мнение относительно справедливости взимания налогов. Правительства столкнулись с непринятием налогов населением, уклонением от их уплаты. Поэтому финансовая наука, отвечая нуждам государства, взялась за теоретическое обоснование налогов.

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей различных эпох. Теоретические разработки каждой эпохи, как правило, являлись отражением существующих отношений.

Рожденная в Средние века *теория обмена* заключалась в том, что через налог граждане приобретали услуги государства по охране правопорядка, нападений извне и пр., т. е. предполагала возмездный характер отношений между государством и подданными. За пошлины и сборы покупалась военная и юридическая защита. Известный философ Фома Аквинский (1226–1274) определил налоги как «дозволенную форму грабежа». Однако интенсивное развитие науки происходило много позже, в Европе

³ См.: Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. М. : ИНФРА-М, 1996. С. 56.

в середине XVIII в., и было вызвано потребностями формирующегося буржуазного общества и становлением административного государства.

Родоначальником *классической теории налогов* принято считать шотландского экономиста и философа Адама Смита, который в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) раскрыл понятие налога, определил его место в хозяйственной жизни и сформулировал основные принципы взимания. По утверждению А. Смита, налог – это бремя, накладываемое государством в форме закона, регулирующего размер и порядок уплаты. Классической теорией налоги рассматриваются как один из видов государственных доходов, призванных покрывать затраты на содержание правительства. Правительство должно обеспечивать охрану права собственности и развитие рыночной экономики за счет средств, полученных от сбора налогов. Финансирование же иных расходов (строительство дорог, содержание судебных учреждений и т. д.) должно осуществляться за счет пошлин и сборов, уплачиваемых заинтересованными лицами. «При этом считалось, что поскольку налоги носят безвозмездный характер, то пошлины и сборы не должны рассматриваться в качестве налогов»⁴. А. Смит опроверг точку зрения Ф. Аквинского, сказав, что налоги – это признак свободы, а не рабства. А. Смитом были разработаны основные принципы налогообложения, которые актуальны и в настоящее время.

Принципы А. Смита, благодаря их простоте и ясности, не требуют никаких иных разъяснений и иллюстраций, кроме тех, которые содержатся в них самих и которые стали аксиомами налоговой политики.

Д. Рикардо, являясь разработчиком той же классической теории, высказал следующую точку зрения: «Нет таких налогов, которые не тормозили бы накопление, т. к. нет ни одного налога, который не мешал бы производству»⁵. Важнейшие положения и принципы налогообложения, разработанные буржуазной наукой под названием «Общая теория налогов», получили законодательное и конституционное закрепление во многих странах Западной Европы.

Чуть раньше, в эпоху Просвещения (XVII–XVIII вв.), во Франции возникла *атомистическая теория*. Ее основоположниками были Шарль Луи Монтескье (1748) и Себастьян Ле Петр де Вобан (1707). Также эту школу поддерживали Томас Гоббс, Вольтер и Оноре Мирабо. Налог в свете данной теории рассматривается как плата, вносимая каждым гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности и другие услуги. «Хотя эта сделка далеко не всегда является добровольной и еще реже справед-

⁴ Брызгалов А. В., Берник В. Р. и др. Налоги и налоговое право. М. : «Аналитика-Пресс», 1997. С. 21.

⁵ Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения : пер. с англ. М. : Госполитиздат, 1995. С. 36.

ливой, но все же это обмен выгодный, ибо самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем если бы каждый из них защищал себя самостоятельно и независимо от других»⁶. Налог считался результатом договора между гражданами и государством, согласно которому подданные оплачивали услуги последнего. Никто не может отказаться от уплаты налогов, равно как и от пользования услугами государства – подчеркивали разработчики теории. Вольтер отмечал, что уплачивать налог означает отдавать часть своего имущества, чтобы сохранить остальное.

Американская школа в лице Э. Селигмена и Р. Струма в своем определении налога указывает на отсутствие выгоды плательщика при его уплате: «Налог есть принудительный сбор, взимаемый государством с отдельного лица для покрытия расходов, вызванных общегосударственными нуждами, без всякого отношения к специальной выгоде плательщика»⁷.

В первой половине XIX в. возникли следующие теории:

1) *теория наслаждения*, родоначальником которой считается Жан Симонд де Сисмонди, признающая налоги в качестве цены, уплачиваемой гражданами за получаемые наслаждения от общества в виде общественного порядка. Налог есть жертва, но в то же время и благо, если услуги государства приносят нам больше наслаждений, чем отнимает у нас жертва, ценой которой мы их получаем, – утверждал основоположник теории;

2) *теория налога как страховой премии*, рассматривающая налоги как страховой платеж, уплачиваемый подданными для финансирования затрат государства по обеспечению обороны и правопорядка. Налогоплательщики выступают как члены страхового общества – считали одни из сторонников данной теории; другие – что плательщики налога похожи на коммерсанта, который страхует свой товар от риска, связанного с опасностями мореплавания, и уплачивает страховую премию. Представляли теорию налога как страховой премии Джон Рамсей, Мак-Куллох, Адольф Тьер, Э. де Жирарден;

3) *кейнсианская теория*, названная по имени основоположника Дж. Кейнса, возникла в первой половине XX в. В этой теории делается упор на то, что налоги являются главным рычагом регулирования экономики. Теория строится на общей теории занятости, процента и денег. Экономический рост зависит от денежных сбережений только в условиях полной занятости. Поскольку полную занятость обеспечить невозможно, сбережения превращаются в пассивный источник доходов, сдерживающий развитие производства. Для обеспечения перемещения средств из сбережений в про-

⁶ Цит. по: Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Пг. : Наука и школа, 1919. С. 75–77.

⁷ Селигман Э. И., Струм Р. Этюды по теории обложения. СПб. : Типография «Правда», 1908. С. 89.

изводство необходимо изымать эти средства с помощью налогов, которые являются главным рычагом регулирования экономики и выступают одним из слагаемых ее успешного развития;

4) *монетаристская теория*, разработанная на основе количественной теории денег в 50-е гг. XX в. М. Фридманом. Регулирование экономики осуществляется через денежное обращение, влияние на которое оказывается посредством определенных механизмов. В качестве одного из них Фридман выделял налоги. С помощью налогов производится изъятие излишнего количества денег.

Немецкий экономист А. Вагнер тоже внес свой вклад в теорию налогообложения, сформулировав девять основных правил (принципов) налогообложения (табл. 1 на с. 32). Практическое значение принципов, определенных А. Вагнером, подчеркнуто русским и советским экономистом Г. И. Болдыревым: «Со времен А. Смита финансовая наука, как и финансовая практика, сильно продвинулась вперед. Согласно современным воззрениям, правильно построенная налоговая система должна отвечать требованиям, сформулированным известным немецким экономистом Адольфом Вагнером»⁸.

Выше было рассмотрено несколько точек зрения зарубежных экономистов на сущность налогов. В России теорией налогообложения в XVIII в. занимались многие ученые, в том числе Н. Тургенев. Он как бы подтверждает несколько из вышеприведенных принципов: «Налоги должны быть распределены между всеми гражданами в одинаковой соразмерности, пожертвования каждого на общую пользу должны соответствовать его доходу»⁹.

Существует еще один вопрос, не менее важный, касающийся ставок налогообложения. К. Каутский отмечал: «Известно, что чем выше налог, тем сильнее у плательщиков искушение уклониться от платежа его посредством всяких обходов закона»¹⁰.

Решение вопроса о размере налогообложения было найдено американскими экспертами во главе с профессором А. Лаффером в середине 70-х гг. XX в. Теория получила название *теории экономики предложения*. Практика налогообложения в большинстве развитых стран показывает, что существует два ведущих вида налогов:

- подоходный, в основе которого лежит прогрессивное обложение граждан и юридических лиц по совокупности всех их доходов из всех источников;
- НДС.

⁸ Болдырев Г. И. Подоходный налог на Западе и в России. Л. : Лениздат, 1924. С. 46.

⁹ Тургенев Н. Опыт теории налогов. СПб. : В тип. Н. Грига, 1818. С. 25.

¹⁰ Буковецкий А. И. Введение в финансовую науку. Л. : Гос. фин. изд-во СССР ; Ленингр. обл. отд-ние, 1929. С. 185.

А. Лаффер установил математическую зависимость дохода бюджета от налоговых ставок при подоходном налогообложении. В своей теории американские эксперты доказывают, что более низкие ставки налогов вполне совместимы с прежними и даже возросшими налоговыми поступлениями. Это наглядно изображено на рис. 1.

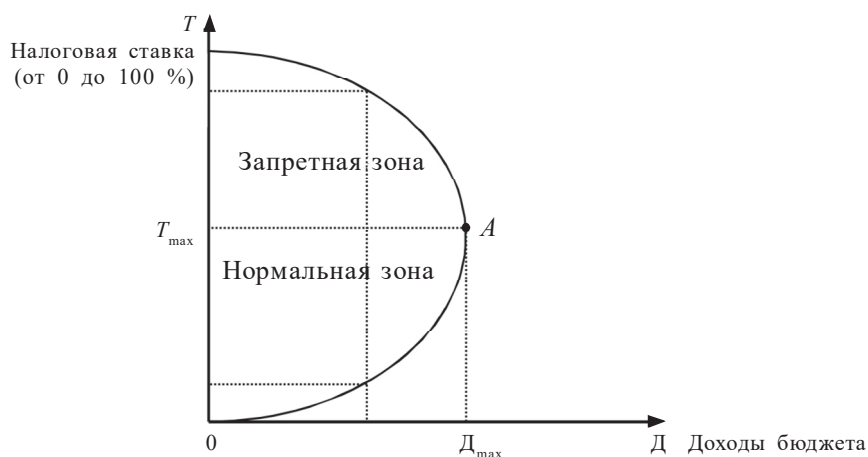


Рис. 1. Кривая Лаффера:

D_{\max} — максимальная величина доходов бюджета; T_{\max} — предельная ставка налога, при которой доходы бюджета достигают максимального значения

Согласно кривой Лаффера до точки A большее значение налоговой ставки будет обеспечивать большую величину налоговых поступлений. Однако дальнейшее ее увеличение приведет к снижению стимулов производства, в результате чего величина национального дохода, облагаемого налогом, сократится до такого уровня, когда величина налоговых поступлений снизится.

На практике весьма трудно ответить на вопрос, при какой фактической ставке налога начнется снижение налоговых поступлений. Необходимо также учитывать такие факторы, как национальный, психологический, политический, культурный, присущие каждой отдельной финансовой системе, а также уровень развития экономической системы.

1.2. Частные теории налогов

Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения

Данная теория обсуждалась такими учеными, как Джон Локк, Карл Маркс, Фридрих Энгельс, Жан Жак Руссо, Жан Батист Сей, П. Леруа-Болье. Классификация налогов предусматривает их разделение на прогрессивные и пропорциональные. Пропорциональное налогообложение всегда

поддерживалось имущими классами и обосновывалось принципами равенства и справедливости. В соответствии с прогрессивным налогообложением налоговые ставки должны увеличиваться по мере роста дохода налогоплательщика. Сторонниками прогрессивного налогообложения выступали идеалисты социалистического переустройства общества.

Идея пропорционального налогообложения твердо упрочилась в науке со времен А. Смита, который отмечал, что подданные каждого государства должны содействовать поддержанию правительства пропорционально своему доходу, которым каждый из них пользуется под защитой государства.

Р. Струм выдвигает следующий принцип налоговой политики: «У кого нет ничего – с тех ничего, у кого мало – с того брать мало, у кого много – с того следует и брать много»¹¹. Ж. Б. Сэй, доказав числовыми примерами, что пропорциональное обложение не ведет к уравнительности, утверждал, что справедлив только прогрессивный налог.

В объяснение справедливости прогрессивного налогообложения приведем сформулированный известным немецким статистиком Э. Энгелем (1821–1896) экономический закон, который содержит следующие основные принципы:

1. Чем больше доход, тем меньше относительно дохода процент издержек на продовольствие.
2. Процент издержек на одежду примерно тот же самый при всяком доходе.
3. Процент издержек на квартиру, отопление и освещение почти тот же самый при любом доходе.
4. Чем более высокий доход, тем выше становятся расходы на товары не первой необходимости.

Итак, у богатых остатки значительно больше, а у бедных ничего не остается на удовлетворение культурных потребностей, не говоря о неполном удовлетворении элементарных потребностей. На основании закона Энгеля можно сделать вывод, что где больше издержки, там и следует брать.

Но не все ученые были сторонниками прогрессивного налогообложения, имелись и его противники. Французская финансовая школа в лице П. Леруа-Болье не столько отстаивала идеи пропорционального налогообложения, сколько критиковала прогрессивный принцип. Этим ученым был сделан основной акцент на следующих негативных моментах:

- 1) «произвольность в установлении прогрессии и связанные с этим нарушения справедливости;
- 2) утрата капитала и ослабление склонности к сбережению;
- 3) большие затруднения для финансового управления вследствие сильных побуждений плательщиков показать доход ниже действительного;

¹¹ Цит. по: *Исаев А. А.* Пропорциональные или прогрессивные налоги? Ярославль : Типолиитография Г. Фалька, 1901. С. 621.

4) стремление к коммунизму государства, которое проводит идею прогрессивного обложения»¹². Но впоследствии практика доказала, что опасения П. Леруа-Болье оказались напрасными.

Теория соотношения прямых и косвенных налогов

В ранние периоды развития европейской цивилизации установление прямого и косвенного налогообложения зависело от политического развития общества.

Первая позиция – косвенные налоги являются вредными, поскольку они ухудшают положение народа.

Вторая позиция, появившаяся в конце Средних веков, напротив, обосновывала необходимость установления косвенного налогообложения.

В конце XIX в. все споры привели к правильности поддержания баланса между прямым и косвенным налогообложением. И. Х. Озеров в своей работе утверждает, что «...прямые налоги, являясь оценочными, дают доход по общему правилу, более верный и определенный, чем косвенные»¹³. С другой стороны, без косвенных налогов на современном этапе развития не обходится ни одна страна. Конечно, желательнее преобладание прямых налогов, но полностью отказаться от косвенных налогов невозможно, поэтому необходимо выбрать разумное соотношение между ними.

Теория единого налога

Данная теория возникла в Англии в XVIII в. Она в большей степени рассматривает социально-политические вопросы, чем налоговые. Различные сторонники этой теории представляли единый налог в качестве панацеи от всех бед. Утверждалось, что после установления данного налога бедность будет ликвидирована, повысится заработная плата, перепроизводство станет невозможным, во всех отраслях промышленности произойдет рост производства и реализуются прочие позитивные моменты.

Контрольные тесты

1. Сторонники социалистического переустройства общества пропагандировали:
 - а) пропорциональное налогообложение;
 - б) прогрессивное налогообложение;
 - в) регрессивное налогообложение.
2. В какой из общих теорий говорилось о том, что от уплаты налогов отказаться нельзя так же, как от пользования услугами государства:
 - а) в монетаристской теории;
 - б) атомистической теории;

¹² Цит. по: *Исаев А. А.* Пропорциональные или прогрессивные налоги? С. 633.

¹³ *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. М. : Тип. т-ва И. Д. Сытина, 1909. С. 226.

- в) теории налога как страховой премии;
 - г) кейнсианской.
3. Кто из ученых установил математическую зависимость между уровнем налоговых ставок и объемом налоговых поступлений в бюджет государства:
- а) Ш. Монтескье;
 - б) А. Лаффер;
 - в) Д. Кейнс;
 - г) А. Смит.
4. Выберите из перечня общие теории налогов:
- а) теория единого налога;
 - б) теория налога как страховой премии;
 - в) теория наслаждения;
 - г) атомистическая теория;
 - д) теория пропорционального и прогрессивного налогообложения;
5. В разработке какой общей теории налогов принял участие А. Смит:
- а) в монетаристской;
 - б) классической;
 - в) атомистической;
 - г) кейнсианской.
6. Какая из теорий отводит налогам роль рычага регулирования экономики:
- а) классическая;
 - б) кейнсианская;
 - в) атомистическая.
7. В какой теории утверждается, что посредством налогов можно изымать излишнее количество денег из обращения:
- а) в монетаристской;
 - б) теории обмена;
 - в) теории наслаждения;
 - г) атомистической.
8. Какое название носит теория, разработанная А. Лаффером:
- а) классическая;
 - б) теория обмена;
 - в) теория экономики предложения;
 - г) монетаристская.
9. Основоположителем монетаристской теории считается:
- а) А. Вагнер;
 - б) А. Смит;
 - в) М. Фридман;
 - г) Д. Кейнс.
10. Теория единого налога появилась:
- а) в России;
 - б) во Франции;
 - в) в Англии.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВ

2.1. Сущность и признаки налога и сбора

Теоретически экономическая природа налога заключается в определении источника обложения (капитала, дохода) и того влияния, которое оказывает налог в конечном итоге на макро- и микроэкономические процессы, так как реальный процесс налогообложения осуществляется государством и зависит от степени развития его демократических форм.

Впервые экономическая сущность налогов была исследована в работах Давида Рикардо (1772–1823), последователя А. Смита. «Налоги, – писал он, – составляют ту долю продукта и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда уплачиваются, в конечном счете, из капитала или из дохода страны»¹. По мере развития учения о правовом государстве меняются и научные представления в финансовой науке, приводящие ее к идее принудительного характера налога.

В советской России в 20-х гг. XX в. финансовая наука в лице А. А. Соколова, А. А. Буковецкого, П. В. Микеладзе придерживалась теории коллективных потребностей. А. А. Соколов рассматривал государство как орган, удовлетворяющий коллективные потребности населения. П. В. Микеладзе считал, что задача налоговой политики в том и заключается, чтобы согласовывать и экономически рационально удовлетворять индивидуальные и коллективные потребности.

В Советской финансовой энциклопедии 1924 г. дано следующее определение налога: «Налоги – принудительные сборы, взимаемые с населения на известной территории, на установленных законом основаниях, в целях покрытия общих потребностей государства».

В годы торжества марксизма в финансовой науке все определения налога сводились к идеологическому, классовому содержанию, к определению налога как инструмента эксплуатации в буржуазных государствах.

При исследовании экономической сущности налогов необходимо учитывать ряд основных моментов: во-первых, источником налоговых взносов независимо от объекта налогообложения является часть валового национального дохода (ВНД), который количественно не совпадает с валовым внутренним продуктом (ВВП); во-вторых, существенным является безвозмездность уплаты налога.

¹ Рикардо Д. Начало политической экономии и налогового обложения. М. : Эксмо, 2009. С. 100.

Следовательно, относительно безвозмездное изъятие государством части ВНД в виде обязательного взноса для формирования денежных фондов (доходов) и составляет, на наш взгляд, экономическую сущность налога.

Налог является комплексной категорией, имеющей как экономическое, так и юридическое значение. Поэтому важным моментом является определение налога в рамках законодательства. В свою очередь, это будет способствовать правильному применению норм законодательства, определению объема и полномочий налоговых органов, реализации налоговой ответственности и пр.

Впервые в современной России нормативное определение налога появилось в ст. 2 Закона РФ «Об основах налоговой системы»: «Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами». Иными словами, налог представлял собой обязательный платеж, взимаемый государством с юридических и физических лиц.

Данное определение было крайне неудачным, так как не раскрывало существенных правовых признаков налога и не давало никаких юридических критериев для отличия налогов от сборов, взносов или иных обязательных отчислений. Вместе с тем между данными понятиями существуют определенные различия теоретического характера.

При реформировании российского налогового законодательства особое внимание было уделено именно определению понятий налога и сбора. В ст. 8 Налогового кодекса РФ данные определения отличаются друг от друга:

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

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с юридических и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности»².

² Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 01.07.2020).

Следует заметить, что разделение понятий «налог» и «сбор» было проведено А. Смитом в его классической теории налогов. Российскими законодателями понятия были осовременены и уточнены исходя из текущих потребностей.

Категорию «налог» можно охарактеризовать по его специфическим признакам, или, иными словами, характерным чертам. Признаки налога представлены на рис. 2.

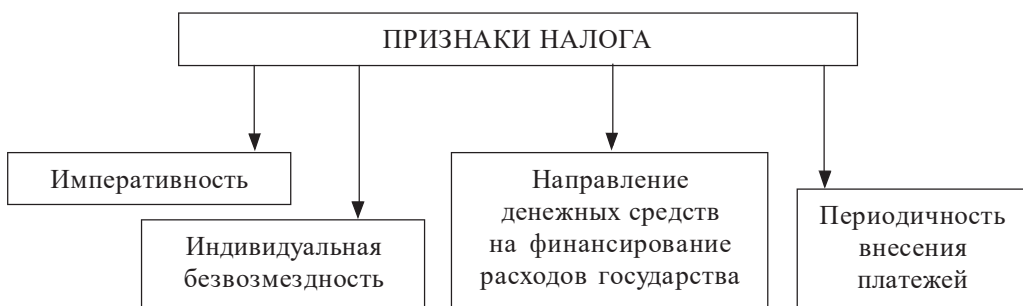


Рис. 2. Признаки налога

Императивность (обязательность, законность, государственность) обеспечивается силой государства в лице налоговых, правоохранительных и судебных органов, что свидетельствует о том, что уплата налогов носит не добровольный, а принудительный характер. Налоги определены законом и обязательны к уплате на всей территории государства, их определившего.

Индивидуальная безвозмездность характеризуется односторонностью, безэквивалентностью и безвозвратностью налогов:

- односторонность – обязанная по уплате налогов сторона – всегда одна – это налогоплательщик;
- безэквивалентность – сумма уплаченных налогов каждым налогоплательщиком индивидуально не всегда соответствует размеру благ, полученных им от государства;
- безвозвратность предполагает отчуждение денежных средств у налогоплательщика в пользу государства на безвозвратной основе.

Направленность на финансирование деятельности государства.

Периодичность внесения платежей в бюджетную систему. Она определена законом, может отличаться в зависимости от вида налога.

Характерные признаки сбора представлены на рис. 3.

Императивность. Сбор, аналогично налогу, имеет государственно-властную форму проявления, а именно: законодательно закреплен, носит обязательный характер и осуществляется под контролем государства.

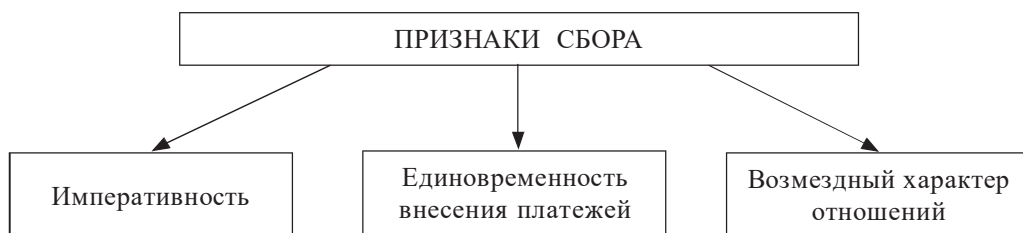


Рис. 3. Признаки сбора

Среди отличительных признаков сбора следует также обозначить:

– *возмездный характер отношений между государством и налогоплательщиком*. Сбор уплачивается плательщиком с целью приобретения у государственных органов власти определенной услуги (оформление паспорта, получение лицензии и пр.);

– *единовременность уплаты* – отсутствие регулярности платежей. Сбор вносится по мере возникновения потребности в приобретении конкретной услуги у государства.

В России на сегодняшний день законодательно закреплены в качестве сборов: государственная пошлина (по всем признакам соответствует категории «сбор») и сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов (плата за получение разрешения у государства за изъятие объектов животного мира из среды обитания в живом или неживом виде). Также в теории употребляется понятие «акцизный сбор», предполагающее приобретение у государства права на продажу определенных законом (подакцизных) товаров, но в законодательстве данное понятие не используется. Вопрос отнесения акцизов к сборам остается дискуссионным.

Четкое определение понятий налога и сбора, предусмотренное Налоговым кодексом, и их отличие друг от друга имеет большое значение для регулирования порядка их взимания.

2.2. Функции налогов

Как финансовая категория, налоги выражают общие свойства, присущие всем финансовым отношениям, и свои отличительные признаки и черты, собственную форму движения, т. е. функции, которые выделяют их из всей совокупности финансовых отношений. Функции налогов выявляют их экономическую сущность, внутреннее содержание. Рассмотрение положений о функциях налогов составляет предмет научных дискуссий.

В числе налоговых функций ученые обычно рассматривают: фискальную, экономическую, регулирующую, стимулирующую, распределительную, контрольную, используя различную компоновку отдельных из них.

Рассматривая перечисленные функции, из их числа сразу же нужно исключить экономическую функцию. Следует согласиться с мнением Т. Ф. Юткиной, что налог – экономическая категория сам по себе. Формы его практического использования (виды налогов и условия их действия) раскрываются в экономической (финансовой) сфере, его роль также определяется экономическими параметрами. Следовательно, наделение налога экономической функцией есть тавтология его внутренней сути. В этом нет никакой необходимости и научного смысла.

Принципиальным при рассмотрении функций налогов является тесная взаимосвязь и взаимообусловленность категорий «финансы» и «налоги». Во-первых, финансы являются надстроечной категорией, следовательно, регулирование происходит в области надстроечных, а не базисных отношений и раскрывает более подвижную роль налогов (по сравнению с функциями) с позиции их использования государством в сфере налоговой политики. Все это не дает основания для наделения налогов как объективной финансовой категории регулирующей функцией.

Во-вторых, трактовка содержания и роли объективной экономической категории «финансы» как всеобщей категории перераспределения позволяет соотнести ее функции: формирование и использование денежных фондов (доходов) и контрольную с функциями соподчиненной ей объективной экономической категории «налог». С одной стороны, практическое выражение первой функции финансов находит свое воплощение главным образом в государственной налоговой политике. Посредством налогов осуществляется перераспределение части внутреннего национального дохода. С другой, именно финансы выполняют контрольную функцию, которая осуществляется в ходе деятельности финансовых и налоговых органов, реализующих на практике финансовую и налоговую политику государства. Следовательно, налогам не свойственны распределительная и контрольная функции.

Налог, опосредуя экономические отношения между государством и налогоплательщиком, призван обеспечить доходы государства и создать необходимые условия для развития экономики в целом. Именно в производстве создаются финансовые ресурсы для развития всех сфер производственной и общественной деятельности, поэтому политика государства в области налогов состоит в необходимости обеспечения соответствующего объема доходов бюджета не в ущерб развитию производственных сфер. Следовательно, сам по себе налог не обладает стимулирующей функцией.

Обобщая вышесказанное, следует отметить, что экономическая сущность налогов, их внутреннее содержание и глубинный потенциал, теоретически заложенный в данной категории, раскрываются в одной-единственной функции – фискальной, посредством которой происходит формирование денежных фондов (доходов) и которая является основной, вытекающей

из самой природы налогов. Она характерна для всех государств во все периоды их существования и развития. С ее помощью образуются государственные денежные фонды и создаются материальные условия для существования и развития государства. Степень практического использования налогового потенциала определяет роль налогов в сложившейся экономической и финансовой системах. Поэтому теоретическое определение функций еще не означает, что именно в заданном направлении будет действовать принятая в законе налоговая система. Функциональную емкость системе налогообложения, принимаемой в законе конкретной страны, задает не только наука, но и практика.

Каждый конкретный налог сам по себе субъективен. С помощью введения (отмены) того или иного налога государство решает частные задачи на определенном временном отрезке в рамках общей экономической стратегии. Этим и исчерпывается жизнь конкретного налога. В то же время налоговая система как совокупность налогов объективна, т. е. в том или ином составе налогов она будет существовать всегда, пока существует государство. Следовательно, сущность налога едина, но практические формы ее воплощения различаются в зависимости от специфики проводимой экономической политики, типа государства, его задач, принятых конечных целей.

2.3. Классификация налогов

Многообразие существующих налогов вызывает необходимость их классификации на определенной основе.

В современной теории и практике налогообложения наиболее существенное значение имеют следующие основания классификации налогов:

1. По субъекту налогообложения:

– *налоги, уплачиваемые исключительно физическими лицами* (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);

– *налоги, уплачиваемые исключительно юридическими лицами* (налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций);

– *смешанные налоги* – объект налогообложения может находиться как у физических лиц, так и у юридических. Здесь следует отметить, что индивидуальные предприниматели рассматриваются налоговым законодательством как физические лица. Следовательно, те налоги, которые определяют в качестве субъекта налогообложения юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, признаются смешанными.

2. По ставкам:

– *пропорциональный налог* – налог, устанавливаемый в абсолютной фиксированной сумме или в фиксированных процентах, размер которых

не зависит от величины налоговой базы. Основная масса налогов, взимаемых на территории РФ, относится к этой категории – это и НДС, и налог на прибыль организаций, НДС и пр.;

– *прогрессивный налог* – ставки налога повышаются по мере увеличения налоговой базы. К этой категории из российской практики следует отнести, например, транспортный налог;

– *регрессивный налог* – ставки такого налога понижаются по мере увеличения налоговой базы. В российской практике до 2010 г. применялась регрессивная ставка по единому социальному налогу. С 2010 г. данный налог отменен.

3. По способу обложения и изъятия:

– *прямые налоги* – налоги, взимаемые непосредственно с имущества или доходов налогоплательщика. При прямом налогообложении между государством и налогоплательщиком возникают прямые денежные отношения.

Большинство налогов, взимаемых на территории РФ, относятся к категории прямых. В эту группу включаются все имущественные налоги и налоги с доходов, прибыли.

Косвенные налоги – налоги на товары и услуги, установленные в виде надбавки к цене или тарифу.

В случае обложения косвенным налогом, в отличие от прямого, между государством и налогоплательщиком в денежных отношениях имеется посредник (продавец). К косвенным налогам относятся: акцизы и фискальные монополии.

Акцизы подразделяются на индивидуальные (взимаемые с конкретных видов товаров) и универсальные (налог на добавленную стоимость, налог с оборота, налог с продаж). Из перечисленных универсальных акцизов в РФ на сегодняшний день взимается только налог на добавленную стоимость.

Фискальная монополия – монополия государства на производство и реализацию товаров массового потребления (спички, соль и пр.). На современном этапе в налоговой системе России фискальных монополий нет. Фискальные монополии были распространены в царской России и в период командно-административных методов управления.

В учебной литературе иногда к категории косвенных налогов относят еще таможенные пошлины. *Таможенная пошлина* трактуется как вид косвенного налога, взимаемого при перемещении товаров через таможенную границу государства. Если рассмотреть признаки, присущие таможенной пошлине, становится очевидным, что по своей сути это вообще не налог, а сбор. Остановимся на этих признаках подробнее: уплата пошлины дает право на перемещение товара через таможенную границу (возмездный характер отношений между государством и плательщиком); уплата

пошлины не имеет определенной законом периодичности (уплачивается по мере необходимости, т. е. единовременно). Кроме того, с 1 января 2005 г. таможенная пошлина в РФ отнесена к разряду неналоговых доходов бюджета. Исходя из вышесказанного, вопрос отнесения таможенной пошлины к налогам является дискуссионным.

4. По территории охвата.

В России применяется трехуровневая система налогообложения, в которой выделяются федеральные, региональные и местные налоги.

Федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые федеральным законодательством и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными считаются налоги и сборы, устанавливаемые федеральным законодательством и законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Местными называют налоги и сборы, устанавливаемые федеральным законодательством и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

5. По способу уплаты выделяют:

– *налоги, удерживаемые у источника*. Налог исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджетную систему за налогоплательщика налоговым агентом. Налогоплательщик получает доход уже за вычетом налога;

– *налоги, уплачиваемые по декларации*. Декларация – документ, в котором налогоплательщик самостоятельно отражает объект налогообложения, исчисляет размер налоговой базы и определяет сумму налога, подлежащую уплате в бюджет;

– *налоги, уплачиваемые по уведомлению*, – определение величины налоговой базы и исчисление налога производится уполномоченным на то органом. Исчисленная сумма налога отражается в уведомлении, высылаемом в адрес налогоплательщика, на основании которого и производится непосредственно уплата налога. На современном этапе уведомления высылаются в электронном виде через личный кабинет налогоплательщика.

6. По порядку использования государством полученных сумм налога выделяют общие и целевые налоги.

Общие налоги (абстрактные) концентрируются в бюджетах соответствующих уровней, где обезличиваются и используются на финансирование тех или иных программ независимо от источника их поступления. Преимущественно налоги РФ являются общими.

Целевые (специальные) налоги имеют строго целевое назначение и, как правило, предназначены для формирования финансовой базы различных

специальных фондов (например, пенсионного). Средства этих фондов направляются на финансирование целевых программ фонда.

7. По установленному законодательством налоговому периоду налоги подразделяются:

– *на ежемесячные налоги*. В российской практике к ним относятся: акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, налог на игорный бизнес, по ним определен налоговый период – месяц;

– *ежеквартальные налоги*. Эта категория включает в себя: НДС, водный налог;

– *ежегодные налоги*. Примерами в данной категории могут выступать: НДФЛ, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций и пр.

Очень важно в данном классификационном признаке различать то, что налоговый период и периодичность внесения авансовых платежей по налогу – это разные понятия. Налоговый период – это период формирования налоговой базы, а авансовые платежи вносятся в бюджетную систему, как правило, с более частой периодичностью.

Таким образом, отнесение того или иного налога к определенному виду позволяет более четко уяснить содержание и суть данного налога. В настоящее время в теории налогообложения для классификации налогов используются различные критерии. В целом классификационные признаки универсальны, т. е. основные из них известны с древних времен.

Группировка в соответствии с этими критериями тех или иных видов налогов зависит от состояния общественно-политических отношений в стране и сложившихся традиций в налоговых отношениях.

Классификация налогов имеет важное значение для организации рационального процесса управления налогообложением.

Контрольные тесты

1. Обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с юридических и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований.

- а) пошлина;
- б) дань;
- в) сбор;
- г) налог.

2. Обязательный взнос, взимаемый с юридических и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков государственными органами, органами местного самоуправления юридически

значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий):

- а) дань;
- б) сбор;
- в) налог.

3. Основной отличительный признак налога от сбора:

- а) обязательность;
- б) индивидуальная безвозмездность;
- в) внесение денежных средств в бюджетную систему.

4. Главная функция налогов:

- а) регулирующая;
- б) фискальная;
- в) перераспределительная.

5. Транспортный налог, взимаемый на территории РФ, по субъекту налогообложения является:

- а) налогом, уплачиваемым исключительно физическими лицами;
- б) налогом, уплачиваемым исключительно юридическими лицами;
- в) смешанным налогом.

6. Налоги, включаемые в стоимость товаров (работ, услуг) и уплачиваемые потребителем, относятся к категории:

- а) прямых;
- б) косвенных.

7. Налог, ставки по которому понижаются по мере роста налоговой базы:

- а) пропорциональный;
- б) прогрессивный;
- в) регрессивный.

8. Федеральные налоги:

а) налоги и сборы, устанавливаемые федеральным законодательством и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации;

б) налоги и сборы, устанавливаемые федеральным законодательством и законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации;

в) налоги, уплачиваемые исключительно в федеральный бюджет.

9. Какой из перечисленных налогов является косвенным:

- а) налог на добавленную стоимость;
- б) налог на прибыль организаций;
- в) транспортный налог.

10. В системе налогов РФ преобладают налоги:

- а) общие;
- б) целевые.

ПРИНЦИПЫ И ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

3.1. Классические принципы налогообложения

В период возникновения государственности и господства натурального хозяйства государство взимало налоги произвольно, руководствуясь лишь потребностями казны. Превращение налогов в главный источник государственных доходов создало возможность и поставило задачу исследования природы налогов, в том числе источников и принципов обложения.

Принципы налогообложения привлекали внимание теоретиков и практиков с момента возникновения налогов. Разработка их опиралась на индивидуалистические теории государства и налогов, которые рекомендовали государству как можно меньше обременять плательщика и с помощью налогов удовлетворять только потребности казны, не вмешиваясь в хозяйственные процессы, что означало приоритет интересов плательщика налогов.

Меркантилисты не ставили проблемы непосредственной разработки принципов налогообложения, тем не менее, они уже в XVII в. высказали свое мнение о главном принципе – принципе равномерности. А. И. Буковецкий отмечает, что «в период меркантилизма в английской литературе был сформулирован ряд интересных положений, долго сохранявшихся в финансовой науке. С Т. Гоббса начинается характерная для всего XVII в. защита косвенного обложения. Он критикует обложение имущества и рядом аргументов доказывает, что косвенное обложение – самое равномерное и справедливое»¹.

В одном из блестящих памфлетов XVIII в., написанном при участии Ф. Кенэ, О. Мирабо дал основные положения налоговых воззрений физиократов. Мирабо полагал, что всякое обложение должно отвечать трем принципам²:

- оно должно быть основано непосредственно на самом источнике доходов;
- находиться в известном постоянном соотношении с этими доходами;
- не должно быть слишком обременительно.

Рекомендации по реализации принципа равномерности обложения отражали состояние финансовой науки. Физиократическая школа ответила на вопрос – с чего брать налоги – с валового или чистого дохода, отдав

¹ Цит. по: Буковецкий А. И. Введение в финансовую науку. Л. : Гос. фин. изд-во СССР (тип. Финотд. Ленингр. облисполкома), 1929. С. 124.

² См.: Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. М. : ИНФРА-М, 1996. С. 75.

предпочтение последнему. Решив этот вопрос, физиократы предложили налог, который позволил бы эффективно уловить чистый доход, что обеспечило бы равномерность распределения налогового бремени. Поскольку все налоги платятся из чистого дохода, то теоретически все существующие налоги можно заменить единым налогом, уплачиваемым из единственного источника – чистого дохода граждан. Таким образом, заслуга физиократов состояла в том, что они первыми поставили вопрос о принципах налогообложения.

Принципы налогообложения сформулировал А. Смит в работе, написанной еще в 1776 г., где выделил четыре важнейших принципа, названных позднее «Декларацией прав плательщика»³:

– принцип справедливости: «Подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т. е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»⁴;

– принцип определенности: «Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для плательщика и всякого другого лица»⁵;

– принцип удобства: «Каждый налог должен взиматься в то время и тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его»⁶;

– принцип экономии: «Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству»⁷, т. е. издержки на взимание налогов должны быть сведены к минимуму.

Эти четыре правила, превратившиеся в аксиомы, уже во времена А. Смита не являлись новшеством. И француз О. Мирабо (1761), и немец Ф. Юсти (1766), и итальянец П. Верри (1771) требовали:

- равномерности обложения;
- точного определения налогов законом;
- удобства для плательщика;
- возможно меньших расходов взимания;
- отсутствия чрезмерного обременения подданных.

³ См.: *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М. : Соцэкгиз, 1962. С. 603.

⁴ Там же. С. 341.

⁵ *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М. : Соцэкгиз, 1935. Т. 2. С. 342.

⁶ Там же.

⁷ Там же. С. 343.

Кроме того, налоги не должны задерживать роста населения, торговли и промыслов, не должны наказывать за успехи в области промышленности. Однако заслуга А. Смита заключалась не в приоритетном открытии этих принципов, а в их точной формулировке и обосновании.

Русский экономист Н. Тургенев разделял и пропагандировал в России принципы А. Смита. Он ставил вопрос о сбалансированности фискальных интересов государства и рядовых налогоплательщиков: «Дело не только в том, чтобы правительство получало сколько возможно большие доходы, но и в том, чтобы доход сей был сколь возможно менее обременителен для народа»⁸.

С точки зрения исследования принципов обложения в истории финансовой науки, кроме А. Смита, необходимо выделить Адольфа Вагнера. Он предлагал девять основных правил, которые классифицировал в четыре группы (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Правила организации обложения А. Вагнера⁹

Группа принципов	Перечень принципов
Финансовые	1. Достаточность обложения. 2. Эластичность (подвижность) обложения
Народно-хозяйственные	3. Надлежащий выбор источника обложения (решение вопроса: должен ли налог падать только на доход или капитал плательщика). 4. Правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и условиями их переложения
Этические	5. Всеобщность обложения. 6. Равномерность
Налогового управления	7. Определенность обложения. 8. Удобство уплаты налогов. 9. Максимальное уменьшение издержек взимания

Принципы, разработанные А. Смитом и А. Вагнером, сохранили свою актуальность и сегодня и положены в основу современных налоговых систем. Однако за более чем 200-летнее развитие общества они претерпели определенные изменения.

⁸ Тургенев Н. Опыт теории налогов. М. : Гос. соц.-экон. изд-во, 1937. С. 24.

⁹ Составлено по: Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. С. 79.

Во всем цивилизованном мире при построении национальных налоговых систем учитываются фундаментальные (экономические) принципы, сформулированные еще А. Смитом, и организационно-правовые принципы, на основании которых принимается закон о налоговой системе конкретной страны и в конкретных исторических условиях.

3.2. Элементы налогообложения и их теоретическая и правовая характеристики

Под элементами налогообложения понимают определяемые законодательными актами государства принципы построения и организации взимания налогов (сборов, пошлин), отражающих их социально-экономическую сущность.

Элементы налогообложения делятся на две группы: обязательные и дополнительные (частные). Обязательные элементы налогообложения должны присутствовать при установлении всех без исключения налогов (табл. 2). В РФ обязательные элементы налогообложения определены в ст. 17 НК РФ.

Т а б л и ц а 2

Элементы налогообложения

Элемент налогообложения	Характеристика элемента
<i>Обязательные элементы</i>	
Субъект налогообложения (налогоплательщик)	Физическое или юридическое лицо, обязанное законом уплачивать налоги при наличии объекта налогообложения
Объект налогообложения	Предмет, действие, результат, подлежащие налогообложению в установленном законом порядке
Налоговая база	Стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения, к которой непосредственно применяется налоговая ставка
Налоговая ставка	Величина налога на единицу налоговой базы, исчисленная в процентах или в абсолютном выражении
Налоговый период	Календарный год или иной период времени, за который происходит формирование налоговой базы

О к о н ч а н и е т а б л . 2

Элемент налогообложения	Характеристика элемента
<i>Дополнительные элементы</i>	
Налоговый агент	Лицо, на которое в соответствии с законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налогов за налогоплательщика
Налоговая льгота	Полное или частичное освобождение налогоплательщика от уплаты налога

В РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены все вышеуказанные элементы налогообложения, а также порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

В Налоговом кодексе РФ отдельные элементы, приведенные в табл. 2, определены по-иному. Рассмотрим те, которые отличны от данных выше понятий.

Субъекта налогообложения ст. 19 НК РФ определяет следующим образом: «Налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы».

Понятие *объекта налогообложения* закреплено ст. 38 НК РФ: «Объект налогообложения – 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».

Понятия *налоговой базы* и *налоговой ставки* конкретизированы в ст. 53 НК РФ, и они созвучны с теми, которые представлены в табл. 2.

Налоговый период трактуется ст. 55 НК РФ как «календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате».

Определение *налогового агента* закреплено ст. 24 НК РФ и аналогично понятию, представленному в табл. 2. В ст. 56 НК РФ установлено, что «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по срав-

нению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере».

Определения, данные теорией, предполагают универсальность их использования, в том числе при описании налоговых систем зарубежных стран, а понятия, закрепленные НК РФ, актуальны для раскрытия их сущности относительно характеристики налоговой системы РФ.

Контрольные тесты

1. Какая группа принципов была предложена А. Смитом:
 - а) справедливости, определенности, удобства, экономии;
 - б) всеобщности, равенства, эффективности, определенности;
 - в) справедливости, определенности, обоснованности, единства.
2. Группа этических принципов А. Вагнера включает в себя принципы:
 - а) всеобщности и равномерности обложения;
 - б) достаточности и эластичности обложения;
 - в) определенности и удобства.
3. Кто из экономистов сформулировал принципы налогообложения, получившие название «Декларация прав плательщика»:
 - а) А. Вагнер;
 - б) А. Смит;
 - в) О. Мирабо.
4. Лицо, на которое возложены обязанности по уплате налогов при наличии объекта налогообложения:
 - а) налоговый агент;
 - б) субъект налогообложения;
 - в) объект налогообложения.
5. Стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения, к которой непосредственно применяется налоговая ставка:
 - а) налоговая льгота;
 - б) налоговая квота;
 - в) налоговая база.
6. Предмет, действие, результат, подлежащие налогообложению в установленном законом порядке:
 - а) объект налогообложения;
 - б) субъект налогообложения;
 - в) налоговая база.
7. Календарный год или иной период времени, за который происходит формирование налоговой базы:
 - а) отчетный период;

- б) налоговый период;
- в) базовый период.

8. Лицо, на которое возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджетную систему за налогоплательщика:

- а) сборщик налогов;
- б) налоговый агент;
- в) налоговый консультант.

9. К обязательным элементам не относится:

- а) налоговый период;
- б) налоговая база;
- в) налоговая ставка;
- г) налоговая льгота.

10. Полное или частичное освобождение налогоплательщика от уплаты налогов:

- а) налоговая льгота;
- б) налоговая амнистия;
- в) налоговые каникулы.

Глава 4

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РФ

4.1. Сущность и виды налоговых систем

В экономической литературе даны различные определения налоговой системы.

Налоговая система – совокупность всех налогов и сборов, принципы и методы их построения, способы исчисления и взимания, налоговый контроль, устанавливаемые в законодательном порядке¹.

Налоговая система – совокупность взаимосвязанных налогов, сборов, пошлин, взимаемых в государстве, и методов налогообложения, сбора и использования налогов, а также налоговых органов².

Налоговая система – это активное действие государства, которое позволяет регулировать социально-экономическое развитие, вносить инвестиции в развитие прибыльных компаний, структурные изменения в производстве, улучшать развитие приоритетных отраслей внешнеэкономической деятельности³.

Основой налоговой системы являются налоги и сборы. С помощью налоговой системы государство реализует свои функции по управлению (регулированию, распределению и перераспределению) финансовыми потоками в государстве и в более широком смысле – экономикой страны в целом.

В настоящее время налоги формируют бюджет страны, позволяя не только оплачивать государственные нужды, но и решать определенные социальные задачи, стоящие перед обществом.

В условиях рыночных отношений налоговая система является одним из важнейших экономических регуляторов, основой финансово-кредитного механизма государственного регулирования экономики.

Существуют два вида налоговой системы: шедулярная и глобальная.

В шедулярной налоговой системе весь доход, получаемый налогоплательщиком, делится на части – шедулы. Каждая из этих частей облагается налогом особым образом. Для разных шедул могут быть установлены различные ставки, льготы и другие элементы налога.

¹ См.: *Смородина Е. А., Шадурская М. М.* Налоги и налогообложение : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2013.

² См.: *Экономика и право : словарь-справочник / Л. П. Кураков, А. Л. Кураков.* М. : Вуз и школа, 2004.

³ См.: *Галицына В. С.* Теоретические основы функционирования налоговой системы Российской Федерации // *Современные научные исследования и инновации.* 2015. № 4, ч. 3.

В глобальной налоговой системе все доходы физических и юридических лиц облагаются одинаково. Такая система облегчает расчет налогов и упрощает планирование финансового результата для предпринимателей. Глобальная налоговая система обычно применяется в западных государствах⁴.

Структура налоговой системы России отличается наличием нескольких основных уровней, так как государство имеет федеративное устройство. Для выполнения своих социальных и экономических функций государству нужны средства. Совокупность налогов, сборов и иных платежей, установленных федеральным, региональным и местным законодательствами и взимаемых в соответствующий бюджет, и определяет существо понятия.

Также налоговые системы по всему миру имеют разную структуру и виды, поэтому их можно классифицировать по различным признакам:

1. В зависимости от уровня налоговой нагрузки, которую она оказывает на всю экономическую деятельность той или иной страны:

– налоговые системы фискально-либерального характера. Такие системы предполагают уплату налогов и сборов с учетом политики социальных отчислений. Данная система налогов характерна для США, Японии, Португалии, Австралии, а также большинства стран Южной Америки (до 30 % ВВП);

– налоговые системы фискально-умеренного характера. Такие системы подразумевают, что общее налоговое бремя, которое ложится на налогоплательщиков, не должно превышать 40 % от всего ВВП страны. К подобным странам относятся Россия, Канада, Греция, Швейцария, Испания, Германия, Великобритания и т. д.;

– налоговые системы фискально-жесткого характера. Подобные системы подразумевают четкое перераспределение ВВП внутри страны и за ее пределами, но надо отметить, что также налоговое бремя должно составлять не более 40 %. К странам с подобной системой налогов относят Францию, Бельгию, Данию, Нидерланды, Швецию и др.

2. В налоговой системе чаще всего присутствуют основные налоги прямого назначения, но также есть и налоги косвенного характера. Если рассматривать по доле косвенных налогов, то можно классифицировать налоговые системы следующим образом:

– налоговая система с преобладанием прямых налогов. В таких налоговых системах доля косвенных налогов составляет менее чем 35 % от всех налоговых доходов. Подобная налоговая система характерна для Австралии, Великобритании, США, Канады, России и т. д.;

⁴ См.: Тюленева Т. А. Налоговые системы зарубежных стран : электрон. учеб. пособие. Кемерово : КузГТУ, 2015. 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

– налоговая система, где косвенные налоги занимают умеренную позицию, т. е. налоговая нагрузка распределяется достаточно равномерно, и вся совокупность косвенных налогов не превышает 50 % от всех налоговых поступлений страны. К странам с подобной системой налогов относят Италию, Францию, Германию и др.;

– налоговая система с преобладанием косвенных налогов. К странам, с налоговой системой, где косвенные налоги занимают лидирующие позиции и составляют более 50 % всех налоговых поступлений в стране, относят Индию, Пакистан, Бразилию.

3. Также налоговая система может подразделяться в зависимости от уровня полномочий, которые существуют внутри налоговой системы и которые можно делить по централизации власти:

– налоговая система, где полномочия внутри централизованные. Весь центр управления в такой системе сосредоточен в федеральных органах, на долю которых приходится более 65 % всех налоговых поступлений, носящих консолидированный характер. К таким странам относятся Россия, Австрия, Франция и т. д.;

– налоговая система, где полномочия между уровнями власти умеренно централизованные, что означает, что все органы власти имеют компетенции по регламентации налогов. При такой налоговой системе органы власти федерального уровня обеспечивают до 65 % всех налоговых поступлений консолидированного характера. К странам с такой налоговой системой относят Индию, Австралию, Германию и другие страны;

– налоговая система, где полномочия децентрализованные, т. е. все более низкие уровни управления имеют намного больше полномочий, нежели вышестоящие. Федеральный уровень власти обеспечивает до 55 % всех налоговых поступлений консолидированного характера. К странам с такой налоговой системой относят Канаду, Данию и США.

4. В зависимости от уровня экономического неравенства доходов после их налогообложения:

– прогрессивные, если после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, сокращается (почти все развитые и развивающиеся страны);

– регрессивные, если после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, возрастает (примеры построения таких налоговых систем неизвестны);

– нейтральные, если после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, остается неизменным (Россия)⁵.

⁵ См.: Шувалова Е. Б., Пузин А. М., Климовицкий В. В. Налоговые системы зарубежных стран : практ. пособие. М. : Изд-во Евразийского открытого ин-та, 2010.

В мире накоплен огромный опыт построения и функционирования налоговых систем, который учитывался при создании налоговой системы Российской Федерации. В настоящее время в составе и структуре российской налоговой системы существует множество недостатков, как экономических, так и социально-политических. Необходимость их устранения предполагает совершенствование действующего налогового законодательства.

4.2. Становление и развитие современной налоговой системы РФ

Действующая в настоящее время система налогообложения Российской Федерации была введена в 1991–1992 гг. Проводившаяся налоговая реформа обусловлена необходимостью экономических преобразований, что потребовало разработки абсолютно новой налоговой политики. Одним из ее элементов стала попытка внедрения налогового регулирования как наиболее действенного инструмента общей системы регулирования развивающихся рыночных отношений. 27.12.1991 г. был принят Закон РФ № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», который действовал до 01.01.2005 г. С 01.01.2005 г. должна была вступить в силу новая редакция, которая фактически не действовала в связи с отменой этого документа. Закон определил общие принципы построения налоговой системы в Российской Федерации, налоги, сборы, пошлины и другие платежи, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов.

Законом РФ № 2118-1 с 01.01.1992 г. введено 39 налогов, которые были объединены в три группы:

- а) федеральные налоги (15 налогов);
- б) налоги республик в составе Российской Федерации и налоги краев, областей, автономных областей, автономных округов (3 налога);
- в) местные налоги (21 налог)⁶.

В 1990-е гг. шло становление налоговой системы. На практике было сложно исчислять и уплачивать налоги в соответствии с установленными нормами. В нормативные документы вносились постоянные коррективы, одни налоги отменялись, другие вводились. Нередко вновь вводимые положения распространялись на прошедшие периоды и тем самым ухудшали финансовое состояние организаций. Существуют 23 редакции Закона РФ

⁶ Об основах налоговой системы в Российской Федерации : Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207/ (дата обращения: 20.11.2019).

№ 2118-1, последняя была принята 11.11.2003 г. Согласно этой редакции по состоянию на 01.01.2004 г. на территории РФ действовали 23 налога: 15 федеральных, 4 налога субъектов Федерации, 4 местных налога.

Необходимость реформирования сложившейся налоговой системы России была очевидной. С целью обеспечения стабильности налоговой системы приступили к разработке налогового кодекса. 31.07.1998 г. принят Федеральный закон № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», согласно которому действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации распространялось на правоотношения с 01.01.1999 г.⁷

Принятый Государственной думой Налоговый кодекс РФ (ч. I) был призван решить следующие важные задачи:

- построение стабильной, единой для РФ налоговой системы с правовым механизмом взаимодействия всех ее элементов в рамках единого налогового правового пространства;
- развитие налогового федерализма, позволяющего обеспечить доходами федеральный, региональный и местные бюджеты закрепленными за ними и гарантированными налоговыми источниками;
- создание рациональной налоговой системы, обеспечивающей достижение баланса общегосударственных и частных интересов и способствующей развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности и увеличению богатства государства и его граждан;
- снижение общего налогового бремени и уменьшение числа налогов (до 30);
- формирование единой налоговой правовой базы;
- совершенствование системы ответственности налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства⁸.

С определенной долей условности можно выделить три ключевых этапа формирования современной налоговой политики в РФ.

Первый этап (1992–1998) был связан со становлением современной налоговой системы и необходимостью обеспечить постоянное поступление налоговых доходов в бюджетную систему. Именно фискальные цели доминировали при создании налоговой политики на данном этапе. Перечень действовавших в данный период налогов был чрезвычайно широк и насчитывал в разные годы более 20 федеральных налогов, 4 региональных

⁷ О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19664/ (дата обращения: 21.12.2019).

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 21.12.2019).

и более 23 местных. Основную стимулирующую хозяйственную деятельность выполнял налог на прибыль предприятий, содержащий значительное число налоговых льгот, которые регламентировались как федеральным законодательством, так и законами субъектов РФ.

Второй этап развития налоговой системы России и формирования налоговой политики (1999–2008) характеризуется прежде всего существенным сокращением числа налогов и в целом упорядочением налоговой системы. В 1999–2001 гг. была принята и вступила в силу первая часть Налогового кодекса Российской Федерации (с 01.01.1999 г.), а с 01.01.2001 г. вступила в действие вторая часть Налогового кодекса Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах».

По состоянию на 01.01.2001 г. вторая часть Налогового кодекса включала 4 главы:

- гл. 21 «Налог на добавленную стоимость»;
- гл. 22 «Акцизы»;
- гл. 23 «Налог на доходы физических лиц»;
- гл. 24 «Единый социальный налог»⁹.

Именно 2000-е гг. в современной экономической литературе принято считать временем проведения масштабной налоговой реформы.

Основные направления налоговой политики этих лет были связаны с попытками сформировать универсальную налоговую систему с относительно невысокими налоговыми ставками и минимальным количеством налоговых льгот. В данном направлении шли реформы налогообложения прибыли, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций, единого социального налога и налога на доходы физических лиц.

Отмена оборотных налогов

Одним из важнейших результатов налоговой реформы является поэтапная отмена экономически неэффективных оборотных налогов. С 2001 г. был отменен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (1,5 % выручки от реализации), снижена ставка налога на пользователей автодорог с 1,25–3,75 до 1 % оборота, а в 2003 г. он был полностью ликвидирован.

⁹ О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах : Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28126/ (дата обращения: 20.12.2019).

Для того чтобы компенсировать потери от отмены налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, в 2001 г. был введен муниципальный налог на прибыль организаций со ставкой не выше 5 %, но ожидаемого результата это не принесло. В 2001 г. введены акцизы на дизельное топливо и моторные масла, а также резко повышены акцизы на бензин.

Отмена оборотных налогов расширила базу по налогу на прибыль организаций: в 2001 г. поступления по нему выросли на 0,36 % ВВП, а в 2003 г. – еще на 0,14 % ВВП. Также в 2003 г. вступили в силу дополнительные меры, направленные на замещение выпадающих от отмены оборотных налогов доходов. Стали индексироваться ставки акцизов, одновременно часть их взимания была перенесена на конечного потребителя. Ставки земельного налога повысились в 1,8 раза с передачей федеральной части поступлений в региональные бюджеты.

Отмена оборотных налогов значительно снизила налоговую нагрузку на экономику. Здесь налоговая реформа принесла пользу, так как оборотные налоги были экономически неэффективны и негативно влияли на производство товаров с длинной производственной цепочкой. Кроме того, они взимались с выручки от реализации, и если рентабельность производства была менее 4,2 %, то данное производство автоматически становилось убыточным.

Также с отменой оборотных налогов сократились затраты на ЖКХ и дорожное хозяйство. Так, даже федеральные расходы на дорожное хозяйство за 2001 г. уменьшились с 0,75 до 0,55 % ВВП. Компенсационные меры не смогли восполнить выпадающие доходы региональных и местных бюджетов. Несмотря на то, что отмена оборотных налогов усугубила финансовый дефицит в ЖКХ и дорожном хозяйстве, были созданы предпосылки для устойчивого экономического роста и увеличения доходов консолидированного бюджета. Впоследствии это позволило государству создать резервы для финансирования названных отраслей.

В 2004 г. отменили совершенно неэффективный налог с продаж: возникло дублирование обложения НДС и налогом с продаж, трудно было определить резидентство налогоплательщика. С отменой налога с продаж налоговая нагрузка на экономику снизилась на 0,36 %. Возрос уровень налоговых доходов в федеральном бюджете, так как уменьшились доходы бюджетов субъектов Федерации¹⁰.

¹⁰ О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах : Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28126/ (дата обращения: 20.12.2019).

Налог на доходы физических лиц

Реформа налога на доходы физических лиц (НДФЛ) 2000 г. отменила прогрессивную шкалу налога, установила плоскую ставку, сократила льготы и упростила процедуру уплаты налога и организации контроля. До реформы роль НДФЛ в России была невелика по сравнению с развитыми странами и наиболее успешными переходными экономиками. В них доля подоходного налога в общей сумме налоговых поступлений колебалась в пределах 25–35 %. В России к 2000 г. она снизилась до 6,5 %. Это было вызвано низкими доходами населения, сложностью законодательства и большим количеством льгот по подоходному налогу, слабым администрированием процедуры уплаты налога и, как следствие, массовым уклонением от его уплаты.

Хотя подоходный налог играл скромную роль в общих доходах всей бюджетной системы России, его поступления составляли примерно 20 % налоговых доходов в бюджетах регионов и муниципальных образований. У региональных властей могло возникнуть опасение, что снижение предельной ставки подоходного налога повлечет за собой сокращение доходов их бюджетов. Но поскольку уклонение от налога приобрело огромные масштабы, региональные власти осознали, что для легализации теневых доходов необходимо снизить ставку подоходного налога.

В середине 2000 г. была установлена единая ставка налога на доходы физических лиц на уровне 13 %. Исходили из того, что это не должно привести к падению поступлений, наоборот, стимулы к легализации расширят налоговую базу за счет выхода из тени высоких доходов. Надежды оправдались. Была обеспечена большая справедливость подоходного налога, упростилась процедура уплаты налога, сократились расходы на его администрирование, так как уменьшилось число ситуаций, когда требовалось самостоятельно декларировать доходы.

Чтобы исключить возможность трансформации заработной платы в доходы, не облагаемые подоходным и единым социальным налогами, была установлена ставка в размере 35 % в отношении любых выигрышей и призов в части, превышающей 2 000 руб.; определенных сумм страховых выплат по договорам добровольного страхования, заключенных на срок менее 5 лет; некоторых процентных доходов по вкладам в банках; сумм материальной выгоды от использования заемных средств.

По ставке 30 % облагались все доходы физических лиц – нерезидентов РФ. Такая же ставка была установлена и по дивидендам, при этом налог на прибыль, уплаченный с распределяемых доходов, зачитывался в счет обязательств по подоходному налогу. В 2001 г., когда была принята глава Налогового кодекса, посвященная налогу на прибыль, дивиденды, получаемые физическими лицами, стали облагаться по ставке 6 % у источника, а упла-

ченный с распределяемых доходов акционерных обществ налог на прибыль перестал зачитываться в счет обязательств по подоходному налогу.

Были установлены стандартный налоговый вычет в 400 руб. за каждый месяц налогового периода до периода, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом, превысил 20 тыс. руб., и налоговый вычет на ребенка – 300 руб. до месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. руб. Также ввели социальные налоговые вычеты: по расходам на благотворительность – с ограничением в виде 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде; по расходам на образование – в размере не более 25 тыс. руб.; по медицинским расходам – в размере не более 25 тыс. руб.

Сохранились льготы в обложении прироста капитальной стоимости активов. Например, разрешили производить вычеты из базы налога сумм, полученных в налоговом периоде от продажи недвижимости, находившейся в собственности налогоплательщика менее 5 лет, в размере не более 1 млн руб., а также сумм, полученных от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее 3 лет, но не превышавшей 125 тыс. руб. При продаже жилых домов, квартир, дач и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика 5 лет и более, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика 3 года и более, имущественный налоговый вычет предоставлялся в размере сумм, полученных налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

Также сократился список льгот по подоходному налогу. Была отменена льгота по денежному довольствию военнослужащих.

Реформа налога на доходы физических лиц полностью себя оправдала. При снижении предельной налоговой ставки существенно выросли его поступления: за 2000–2007 гг. консолидированный бюджет получал ежегодно дополнительно около 1,2 % ВВП доходов. Одновременно повысились его фискальная роль и доля в общих налоговых доходах. Благодаря плоской шкале значительно сократились уклонения от уплаты налога.

В июле 2004 г. с 6 до 9 % была повышена налоговая ставка по доходам от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов, что увеличило поступления НДФЛ примерно на 0,01 % ВВП¹¹.

С 1 января 2005 г. был увеличен стандартный вычет для налогоплательщиков, на обеспечении которых находятся дети. На каждого ребенка

¹¹ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах : Федеральный закон от 29.07.2004 г. № 95-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48676/ (дата обращения: 20.12.2019).

до 18 лет и на каждого учащегося дневной формы обучения до 24 лет сумма вычета поднялась с 300 до 600 руб. в месяц. При этом поступления по НДФЛ снизились незначительно – менее чем на 0,05 % ВВП.

С 1 января 2003 г. максимальный размер социальных налоговых вычетов был поднят до 38 тыс. рублей, а с 1 января 2007 г. – до 50 тыс. руб.

Изменилась система ограничений на социальные налоговые вычеты. Если раньше устанавливались индивидуальные ограничения для каждого социального вычета, то начиная с 1 января 2007 г. ввели общее ограничение для совокупности социальных вычетов в размере 100 тыс. руб. Такая мера расширила свободу налогоплательщика по применению социальных вычетов.

В 2006 г. представленные по РФ в целом социальные налоговые вычеты были незначительными: вычеты на образование составили около 12 млрд руб., на лечение – 1,5 млрд руб. Всего около 530 тыс. налогоплательщиков обратились за получением вычета на образование и лишь 70 тыс. – на лечение. Из-за сложной и длительной процедуры возмещения многие налогоплательщики предпочли не тратить время и нервы на получение налогового вычета, размер которого будет несопоставим с понесенными расходами. Из доходов, освобождаемых от налогообложения, были исключены доходы, получаемые как дарение, если их сумма превышает 4 тыс. руб. За счет этой меры поступления по НДФЛ увеличились в 2006 г. на 175 млн руб.

С 1 января 2007 г. отменили налоговые вычеты, предоставляемые по доходам от операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок.

На протяжении 2000-х гг. постоянно возникал вопрос о необходимости большей прогрессивности налогообложения индивидуальных доходов. Если в целом идея прогрессивного налогообложения доходов самых обеспеченных граждан может найти определенную поддержку в обществе, то по вопросу о том, насколько прогрессивным должен быть НДФЛ и с какого уровня доходов должна начинаться прогрессия, общественного консенсуса достичь крайне сложно, ведь к богатым люди склонны относить тех, кто богаче их самих. В результате по-настоящему широкую общественную поддержку может получить вариант, когда нынешняя плоская шкала НДФЛ сохранится для подавляющего большинства налогоплательщиков, а доходы самых богатых граждан будут облагаться по прогрессивной ставке. Но чем выше доход человека, тем больше у него возможностей по уклонению от уплаты налогов.

Отказ от плоской шкалы НДФЛ в России в среднесрочной перспективе противоречит одному из принципов государственного управления – постоянству правил игры. К тому же для увеличения прогрессивности

налоговой системы необходимо наиболее прогрессивные налоги закреплять за федеральным бюджетом, а наименее прогрессивные – за регионами. Введение прогрессивной шкалы НДФЛ усилит дифференциацию бюджетной обеспеченности регионов и муниципальных образований: богатые регионы станут еще богаче и смогут предоставлять больше общественных благ своим жителям. Это вызовет межрегиональную политическую напряженность¹².

Единый социальный налог

После вступления в силу главы «Единый социальный налог» Налогового кодекса с 01.01.2001 г. все социальные платежи объединили в единый социальный налог (ЕСН), суммарная ставка социальных отчислений (единого социального налога) снизилась с действовавших в 2000 г. 38,5 %, уплачиваемых работодателем, и 1 %, уплачиваемого работником, до 35,6 %; для самозанятых – с 24,2 до 22,8 %; для сельхозпредприятий базовая ставка ЕСН была установлена в размере 26,1 %; для адвокатов она уменьшилась с 29,6 до 17,6 %. Была введена регрессивная ставка ЕСН: с 01.01.2002 г. ставка, применяемая при налоговой базе свыше 600 тыс. руб., была снижена с 5 до 2 %.

Реформа социальных платежей в 2001 г. почти не повлияла на поступления в бюджет. Изменение средней эффективной ставки ЕСН вызвало пропорциональное снижение его поступлений примерно на 35 млрд руб. Но благодаря снижению средней предельной ставки, меньше стало уклонений от уплаты налога: эффект составил около 35 млрд руб.

С 2005 г. базовую ставку ЕСН снизили с 35,6 до 26 %. Ожидалось, что снижение предельной ставки налогообложения плательщиков с доходов до 100 тыс. руб. в год будет способствовать легализации доходов¹³.

В 2006 г. реформирование ЕСН продолжилось. Изменения, внесенные в Налоговый кодекс, затронули лишь распределение ставки ЕСН. В целом ставка налога не изменилась. Также сохранили на прежнем уровне и размер ставки ЕСН, зачисляемого в федеральный бюджет, но изменили ставки налога, по которым он исчислялся в Фонд социального страхования и фонды

¹² О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах : Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28126/ (дата обращения: 20.12.2019).

¹³ О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон; Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации : Федеральный закон от 20.07.2004 г. № 70-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48571/ (дата обращения: 20.12.2019).

обязательного медицинского страхования. С 01.01.2006 г. основная ставка, по которой рассчитывают ЕСН налогоплательщики-работодатели, стала распределяться так: в федеральный бюджет – 20 %, в Фонд социального страхования – 2,9 (до 2006 г. – 3,2 %), в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 1,1 (до 2006 г. – 0,8 %), в территориальные фонды обязательного медицинского страхования – 2,0 %¹⁴.

Налог на прибыль организаций

На поступление налога на прибыль в 2001 г. положительно повлияли расширение налоговой базы из-за отмены оборотных налогов, изменение налогооблагаемой базы в связи с введением новых ставок акцизов, введение муниципальной ставки по налогу на прибыль организаций в размере 5 %.

С 01.01.2002 г. вступила в силу гл. 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций». Основными ее нововведениями стали: отмена значительной части льгот и вычетов, в первую очередь инвестиционной льготы; снижение ставки налога с 35 до 24 %; снятие некоторых ограничений на принятие к вычету расходов, необходимых для ведения бизнеса; изменение начисления амортизации; переход с кассового метода на метод начисления.

Многие бизнесмены и часть экспертов крайне отрицательно отнеслись к методу начисления и отмене льготы на финансирование капитальных вложений. Постепенно с методом начисления все смирились, а споры по поводу отмены льгот, особенно инвестиционной, продолжают по сей день. Часто утверждается, что исчезновение стимулирующего эффекта льготы после ее отмены не было полностью компенсировано ни снижением ставок, ни разрешением вычета некоторых расходов, ни изменением порядка начисления амортизации. Основной довод в пользу инвестиционной льготы – возможность предприятий снижать налоговые обязательства при инвестировании.

Однако эта льгота вызывала серьезные искажения в принятии решений об инвестировании средств. Преимущества возникали у высокодоходных предприятий, а также в тех случаях, когда средняя налоговая норма амортизации была низкой. Выгоды создавались и для инвестирования из нераспределенной прибыли по сравнению с иными источниками, особенно с кредитами банков и займами (кроме некоторых видов облигаций). Этот подход спорный, так как инвестирование на новых предприятиях и в проекты, требующие масштабных вложений, обычно предполагает использо-

¹⁴ О внесении изменения в статью 241 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 06.12.2005 г. № 158-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_56922/ (дата обращения: 21.12.2019).

вание заемных средств или дополнительной эмиссии акций. Предприятия-монополисты могли с большей вероятностью получить выгоду в виде права полностью вычестить инвестиции из налоговой базы, чем предприятия конкурентных отраслей. Отмена льгот, которыми могли пользоваться не все налогоплательщики, компенсированная изменением правил расчета амортизации и снижением ставки, сделала налогообложение прибыли более нейтральным, выровняла налоговые условия для различных предприятий.

Таким образом, в 2002–2003 гг. снижение налоговой ставки и радикальная реформа налога на прибыль снизили поступления по данному налогу. Значительный рост поступлений в 2004–2005 гг. во многом был обусловлен факторами, которые не зависели от успехов налоговой реформы. При этом сама реформа налога на прибыль оказалась в целом успешной, была достигнута главная ее цель – сделать налог более нейтральным для экономики¹⁵.

Налог на добавленную стоимость

Динамика поступлений налога на добавленную стоимость в 2001–2007 гг. была хаотичной. В 2001 г. поступления НДС достигли максимума в 7,17 % ВВП. В том же году отменили ряд льгот по НДС, изменили порядок возмещения материальных затрат по вводимым в эксплуатацию объектам, расширили перечень товаров, облагаемых по ставке 10 %. В результате налоговые поступления снизились уже в 2002 г. до 6,97 % ВВП. В 2004 г. они продолжали падать (до 6,30 % ВВП) из-за снижения ставки НДС с 20 до 18 %.

В 2005 г. на поступления НДС в федеральный бюджет повлияла уплата в январе 2005 г. этого налога, доначисленного по результатам налоговых проверок «ЮКОСа». Всего в федеральный бюджет дополнительно поступило 138 млрд руб., или 0,64 % ВВП. Без учета поступлений от «ЮКОСа» снижение продолжалось (6,18 % ВВП), чему способствовало внесение в гл. 21 Налогового кодекса дополнений, определивших перечень операций с жилой недвижимостью и земельными участками, которые не подлежали налогообложению. Был введен принцип «страны назначения» со странами СНГ, предусматривший обязанность российских экспортеров уплачивать НДС на экспортируемую продукцию в бюджеты союзных государств и право облагать налогом импорт из этих стран.

В 2006 г. бюджетные доходы от НДС упали до минимального уровня – 5,67 % ВВП, так как, во-первых, перешли на обязательное использование

¹⁵ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах : Федеральный закон от 29.07.2004 г. № 95-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48676/ (дата обращения: 20.12.2019).

метода начисления и при определении момента возникновения налоговых обязательств, и при возникновении права на налоговый вычет. В результате от налогообложения освобождались авансы, полученные при экспортных поставках. По оценкам Федеральной налоговой службы (ФНС), только на этом основании в 2006 г. бюджет недосчитался 0,9 % ВВП (239 млрд руб.). Во-вторых, переход на общий порядок применения налоговых вычетов в части НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при капитальном строительстве, обернулся потерей налоговых доходов в размере 0,47 % ВВП (125 млрд руб.). Сами по себе эти меры не ведут к изменению размера бюджетных доходов в долгосрочной перспективе, но в краткосрочной вызывают резкие их колебания.

На сокращение поступлений от НДС, взимаемого с реализации товаров на территории России, повлияло увеличение в 2006 г. нормативного размера выручки, для получения освобождения организациями и индивидуальными предпринимателями от исполнения обязанностей налогоплательщика, с 1 млн до 2 млн руб. без учета НДС, а также освобождение от налогообложения ряда операций.

В 2007 г. продолжали сказываться последствия перехода от разрешительного к заявительному порядку возмещения НДС экспортерам, уплаченного ими по приобретенным товарно-материальным ресурсам. В 2007 г. возмещения по данной статье составили 312,4 млрд руб. Оставались высокими налоговые вычеты, предъявляемые подрядчиками при проведении капитального строительства в связи с переходом на общий порядок уплаты налога. В результате поступления НДС на товары, реализуемые на территории страны, снизились на 341,2 млрд руб.

Все изменения законодательства по НДС можно разделить на две группы:

– постоянно влияющие на уровень налоговой нагрузки: наиболее существенное – снижение базовой ставки НДС с 20 до 18 %. Как показала практика, снижение нагрузки по НДС, даже когда оно было постоянным, не привело к росту налоговых поступлений;

– временно влияющие на уровень налоговых поступлений: установление общего порядка принятия к вычету сумм НДС при инвестировании; переход на обязательное определение даты возникновения обязанности по уплате НДС всеми налогоплательщиками по методу начисления¹⁶.

¹⁶ О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 17.05.2007 г. № 85-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55949/ (дата обращения: 22.11.2019).

Акцизы

Налоговые поступления от акцизов достигли в 2001 г. максимума (2,3 % ВВП) за весь посткризисный период. Рост в 2001–2003 гг. был обусловлен введением акцизов на дизельное топливо и моторные масла, увеличением ставок на алкогольную продукцию, бензин (более чем в 3 раза), а также акцизов на природный газ, повышение мировых цен на который вызвало соответствующий рост акцизов.

Перелом, положивший начало сокращению абсолютной величины акцизов и их доли в ВВП, произошел в 2004 г. и был обусловлен отменой с 1 января 2004 г. акциза на природный газ. Поскольку акциз преимущественно взимается исходя из специфических ставок, особое значение для бюджетных поступлений приобретает уровень индексации ставок акцизов на рассматриваемый год.

В 2007 г. достаточно сильно изменились ставка и порядок исчисления акцизов на табачную продукцию. Так, с 1 января 2007 г. была зафиксирована максимальная розничная цена табачной продукции, исходя из которой должна рассчитываться адвалорная составляющая акциза. Еще одним важным событием 2007 г. стало утверждение схемы индексации ставок акцизов на подакцизные товары на 2008–2010 гг. При незначительной индексации ставок акцизов объемы поступлений в основном определяет динамика налоговой базы подакцизных товаров. В 2007 г. в бюджет поступило акцизов в 2,5 раза меньше, чем в 2001 г. Это объясняется тем, что в 2000–2006 гг. темпы роста налоговой базы по всем подакцизным товарам, за исключением алкоголя, отставали от динамики реального ВВП¹⁷.

Налогообложение нефтяного сектора

В условиях резкого роста доходов нефтяного сектора значительно увеличился его вклад в госбюджет. Большую роль здесь сыграла реформа налогообложения нефтяной отрасли, позволившая существенно повысить бюджетную эффективность налоговой системы и приблизить российскую систему к мировым стандартам. Во-первых, был введен налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ); во-вторых, установлена прогрессивная шкала ставки экспортной пошлины на нефть; в-третьих, повышены акцизы на нефтепродукты.

Вторая часть Налогового кодекса была дополнена гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых». Налог на добычу полезных ископаемых был введен с начала 2002 г. вместо трех действовавших до этого платежей:

¹⁷ О внесении изменений в главы 22 и 28 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 28.11.2009 г. № 282-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94196/ (дата обращения: 20.12.2019).

платы за пользование недрами, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза на нефть. Налоговые ставки были установлены по видам полезных ископаемых в процентах от стоимости добытого сырья¹⁸.

Применительно к нефти была введена специфическая ставка. При этом базовая ставка НДС, составлявшая в 2005–2007 гг. 419 руб. за 1 т, стала использоваться со специальным коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть и курс доллара, т. е. была поставлена в зависимость от мировых цен на нефть.

Отказ от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы был оправдан. Основная их часть направлялась на финансирование геолого-разведочных работ в регионах, где работали добывающие компании, которые уплачивали и использовали эти отчисления, т. е. в хорошо разведанных местах. Поэтому эффективность таких работ была крайне низкой. Львиная доля отчислений, поступающая в бюджеты разного уровня, использовалась не по целевому назначению.

С 2002 г. были законодательно установлены предельные ставки экспортной пошлины на нефть, менявшиеся в зависимости от уровня мировой цены на нефть, а в 2004 г. ввели более прогрессивную шкалу для расчета этой ставки, ориентированную на изъятие дополнительной прибыли, получаемой от экспорта нефти при высоких мировых ценах на нефть. Кроме этого, существенно повысили акцизы на нефтепродукты. В результате доходы нефтяного сектора радикально перераспределились в пользу государства. Налоговая нагрузка на отрасль резко возросла.

Доля налогов в валовом доходе нефтяного сектора подскочила за 2000–2007 гг. с 28,1 до 58,7 %, а доля налогов в чистом доходе – с 54 до 81,3 %, доля НДС в структуре налоговых платежей нефтяного сектора – с 16,8 до 32,5 %, доля специальных нефтяных налогов – с 46,6 до 81,6 %, а доля чистого дохода, остающегося у предприятий, сократилась с 46,0 до 18,9 %. В результате доля налоговых платежей нефтяного сектора в доходах консолидированного бюджета увеличилась с 18,6 до 29,6 %.

Оставались и нерешенные проблемы. Введенная в 2002 г. налоговая система, основанная на единой ставке НДС, не учитывала объективных различий в условиях нефтедобычи, вызванных горно-геологическими характеристиками месторождений, их местоположением и стадией разработки. Значит, ухудшалась экономика добычи нефти на месторождениях с повышенными затратами. Стимулировался выборочный отбор наиболее эффек-

¹⁸ О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации : Федеральный закон от 08.08.2001 г. № 126-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32866/ (дата обращения: 20.12.2019).

тивных запасов и досрочное прекращение разработки истощенных месторождений. Одновременно осложнялся ввод в разработку новых месторождений с повышенными затратами, особенно в неосвоенных регионах, где инфраструктура была не развита или вообще отсутствовала.

Правительство, стремясь дифференцировать ставку налога в зависимости от горно-геологических и географических факторов, а также стимулировать разработку истощенных и новых нефтяных месторождений, в 2007 г. ввело:

- понижающий коэффициент к ставке НДС для месторождений с выработанностью запасов более 80 %, который рассчитывается по определенной формуле и изменяется от 1 (при степени выработанности 0,8) до 0,3 (при степени выработанности 1 и более);

- налоговые каникулы НДС при разработке нефтяных месторождений Восточно-Сибирской нефтегазовой провинции в Якутии, Иркутской области и Красноярском крае. Для них установлена нулевая ставка НДС до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн т на участке недр, если срок разработки запасов не превышает 10 лет;

- нулевую ставку НДС для месторождений сверхвязкой нефти.

Дифференциация НДС с учетом выработанности запасов позволяет продлить эксплуатацию старых месторождений и повысить коэффициент извлечения нефти. Продление срока службы истощенных месторождений обеспечивает дополнительные поступления как НДС (взимаемого по пониженной ставке), так и налога на прибыль, экспортных пошлин и др. Снижение же ставки НДС для новых месторождений стимулирует освоение углеводородных богатств Восточной Сибири и создает базу для будущих доходов бюджета¹⁹.

В то же время принятые поправки предусматривали, что льготы по НДС на новых и выработанных месторождениях могут быть получены лишь при применении прямого метода определения количества добытой нефти на участке недр. Для выработанных месторождений это положение существенно ограничивало область применения налоговых льгот, ведь на большинстве таких месторождений не существует прямого учета добычи нефти. В результате задача стимулирования и продления разработки истощенных месторождений была решена не полностью.

Изменения не обеспечивали и налогового стимулирования освоения новых месторождений с повышенными затратами, расположенных не в Восточной Сибири, а в других регионах и на континентальном шельфе. Из-за более

¹⁹ О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации : Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 151-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61800/ (дата обращения: 20.12.2019).

высокой стоимости разработки таких месторождений их освоение в условиях общего налогового режима не давало необходимой доходности инвестиций.

Последствия налоговой реформы

В 2000-х гг. Россия добилась существенных успехов в построении эффективной налоговой системы:

- были отменены оборотные налоги и налог с продаж;
- установлены плоская шкала налога на доходы физических лиц и регрессивная шкала ЕСН;
- по налогу на прибыль ликвидированы льготы, при этом снижены ставки налога и повышены нормы амортизации;
- усилено обложение природной ренты: введен налог на добычу полезных ископаемых, а нефтегазовые доходы федерального бюджета (НДПИ и экспортные пошлины на энергоносители) привязаны к мировым ценам на сырье.

Налоговая реформа также способствовала увеличению собираемости налогов и стимулировала экономический рост.

В марте 2004 г. в результате системного изменения структуры федеральных органов исполнительной власти было упразднено Министерство Российской Федерации по налогам и сборам. Функции по общей выработке стратегии развития государственной политики и ведомственному нормотворчеству в налоговой сфере были переданы Министерству финансов Российской Федерации. Функции по надзору и контролю в сфере налогообложения закреплены за вновь созданной Федеральной налоговой службой, деятельность которой курирует Минфин России²⁰.

Третий этап налоговой политики (с 2008 г. по настоящее время) характеризуется постепенным отказом от полной унификации налогообложения в разных секторах и сегментах экономики и видах хозяйственной деятельности, постепенным расширением применяемых налоговых стимулов и появлением некоторых новых направлений налогового стимулирования. В этот период расширяется система налоговых льгот по налогу на прибыль организаций, увеличиваются налоговые льготы по налогу на доходы физических лиц, расширяется перечень видов экономической деятельности, которые облагаются НДС по ставкам 0 % и 10 %, дифференцируется режим налогообложения НДПИ и т. д.

Изменения, произошедшие в рамках третьего этапа налоговой политики:

1. Действовавший на территории РФ с 2001 по 2010 гг. ЕСН был предназначен для мобилизации средств для реализации прав граждан на госу-

²⁰ Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 506 (ред. от 15.04.2020) // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/ (дата обращения: 20.12.2019).

дарственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь. Взимание страховых платежей в социальные фонды было передано в ведение налоговой службы РФ²¹. ЕСН заменил страховые взносы в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Государственный фонд занятости населения и Фонд обязательного медицинского страхования. С 1 января 2010 г. ЕСН отменен, вместо него для тех же плательщиков введены страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Фонд обязательного медицинского страхования²².

Ставка отчислений по ЕСН была регрессивной, т. е. уменьшалась с ростом базы обложения. При максимальной ставке 26 % платежи разделились следующим образом:

- в Пенсионный фонд РФ – 20 %;
- в Фонд социального страхования РФ – 3,2 %;
- в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 0,8 %;
- в территориальные фонды обязательного медицинского страхования – 2 %.

С 1 января 2017 г. взимание страховых взносов, кроме страховых взносов в Фонд социального страхования по страхованию работников от несчастных случаев и профессиональных заболеваний, регламентируется гл. 34 НК РФ. Теперь налоговые органы контролируют соблюдение страхователями законодательства о налогах и сборах в рамках камеральных и выездных проверок. Однако корректно ли рассчитаны и перечислены взносы по страхованию работников от несчастных случаев и профессиональных заболеваний, правильно ли выплачены пособия, как и прежде, проверяет Фонд социального страхования²³.

²¹ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»: Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 213-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_89926/ (дата обращения: 20.12.2019).

²² О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_89925/ (дата обращения: 20.12.2019).

²³ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование: Федеральный закон от 03.07.2016 г. № 243-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200512/ (дата обращения: 20.12.2019).

К страховым взносам относятся:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (ОПС). Они контролируются инспекциями Федеральной налоговой службы (ИФНС) с 2017 г.;
- страховые взносы на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Они перечисляются, как и прежде, в Фонд социального страхования РФ;
- страховые взносы на обязательное медицинское страхование (ОМС). С 2017 г. контролируются ИФНС.

2. Налог на прибыль – прямой налог, взимаемый с прибыли организации (предприятия, банка, страховой компании и т. д.). Прибыль для целей данного налога, как правило, определяется как доход от деятельности компании минус сумма установленных вычетов и скидок (однако она никогда не составляет менее 12,5 %).

В 1992–2001 гг. налог регулировался Федеральным законом РФ от 27.12.1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и рассчитывался путем корректировки финансового результата, полученного по данным бухгалтерского учета. С 2002 г. налог регламентируется гл. 25 части второй Налогового кодекса РФ и исчисляется по данным налогового учета²⁴.

В 1995–2001 гг. базовая ставка налога составляла 35 % и была выше для банков, страховщиков и др., в 2002–2008 гг. ставка была унифицирована и составила 24 %. С 2009 г. ставка по налогу на прибыль установлена в размере 20 %, из них 2 % зачислялось в федеральный бюджет, 18 % – в бюджет субъекта РФ. С 2017 по 2024 г. в федеральный бюджет зачисляется 3 %, 17 % – в бюджет субъекта РФ²⁵.

3. С 01.01.2013 г. у индивидуальных предпринимателей (ИП) появилась возможность вести свой бизнес по патентной системе налогообложения²⁶.

Россия относится к государствам федеративного типа и имеет сложное административно-территориальное деление в рамках субъектов Федерации. В соответствии с этим сформирована и структура налоговой системы, которая является трехуровневой. Наряду с федеральными налогами состав налоговой системы образуют региональные и местные налоги.

²⁴ О налоге на прибыль предприятий и организаций : Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2116-1 // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200/ (дата обращения: 20.12.2019).

²⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации, ч. 2: 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 21.11.2019).

²⁶ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 25.06.2012 г. № 94-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_131589/ (дата обращения: 21.11.2019).

Федеральные налоги составляют основу российской налоговой системы:

– они дают наибольшие поступления в бюджетную систему, т. е. несут главную фискальную нагрузку. Основные федеральные налоги, к которым относятся налог на добычу полезных ископаемых, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль и налог на добавленную стоимость, обеспечивают около 70 % всех налоговых доходов консолидированного бюджета РФ;

– играют регулирующую роль в процессе перераспределения ресурсов между регионами и территориями. В состав федеральных входят налоги, которые распределяются по уровням бюджетной системы и служат основными источниками доходов региональных и местных бюджетов.

В Бюджетном кодексе РФ установлены нормативы зачисления федеральных налогов в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты. Так, в частности, налог на доходы физических лиц распределяется между бюджетами субъектов Российской Федерации – 85 % исчисленного налога и местными бюджетами – 15 % исчисленного налога²⁷;

– федеральные налоги наряду с выполнением своей фискальной функции способны оказывать большое влияние на социально-экономические процессы. Эти возможности федеральных налогов будут рассматриваться в процессе характеристики каждого из федеральных налогов.

Налоги субъектов Федерации устанавливаются и вводятся на основе НК РФ и законов субъектов РФ и обязательны к применению на территориях соответствующих субъектов РФ. Субъекты РФ в пределах установленных НК РФ определяют ставки налогов, порядок и сроки их уплаты, могут также предусматривать льготы в отношении этих налогов для отдельных категорий налогоплательщиков.

Региональные налоги и сборы являются основной доходной частью бюджета региона. Данные поступления перенаправляются на реализацию социально значимых программ и мероприятий. Также некоторая часть от поступивших средств может быть перенаправлена в казну муниципального образования в виде субсидий, субвенций и прочих трансфертов.

Установление местных налогов и сборов относится к предметам ведения муниципальных образований (местного самоуправления) в числе других финансовых вопросов местного значения и находится в исключительной компетенции представительного органа местного самоуправления.

Органы местного самоуправления также самостоятельно устанавливают и льготы по налогам. Правовое регулирование местных налогов и сборов органы местного самоуправления осуществляют в пределах полномочий, определенных законодательством РФ.

²⁷ Бюджетный кодекс Российской Федерации : от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 15.04.2019 г.) // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 20.12.2019).

Развитие налоговой системы Российской Федерации продолжается с учетом тенденций экономического развития нашего государства, а также глобальных вызовов и угроз.

4.3. Характеристика действующей налоговой системы РФ

Понятие налоговой системы включает в себя следующие элементы: налоги и сборы, действующие на определенной территории; методы их исчисления и уплаты; принципы организации налогообложения; органы, осуществляющие контроль за исчислением и уплатой налогов; законодательство по налогам и сборам.

Основой законодательства по налогам и сборам является Налоговый кодекс РФ, ч. 1 и 2. В первой части НК РФ даны основные понятия, определен перечень налогов, действующих на территории РФ, закреплены права, обязанности и ответственность налогоплательщиков, налоговых органов и их должностных лиц, виды и сроки налоговых проверок и прочие общие положения. Вторая часть НК РФ содержит положения по механизму исчисления и уплаты налогов, сборов, специальных налоговых режимов, страховых взносов, действующих на территории РФ.

4.3.1. Система налогов РФ

Система налогов представляет собой совокупность налогов, сборов и пошлин, действующих на определенной территории. Система налогов РФ представлена тремя уровнями (табл. 3).

Налоговым кодексом РФ предусмотрены также специальные налоговые режимы, представляющие собой особый (более льготный в сравнении с общим режимом налогообложения) порядок уплаты налогов для отдельных категорий налогоплательщиков.

Специальные налоговые режимы (ст. 18 НК РФ):

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог – ЕСХН).
2. Упрощенная система налогообложения (УСН).
3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД).
4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.
5. Патентная система налогообложения (ПСН).
6. Налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента) (введен Федеральным законом от 27.11.2018 г. № 425-ФЗ).

Т а б л и ц а 3

Система налогов и сборов РФ
(по состоянию на 01.08.2020 г.)

Уровень налоговой системы	Виды налогов
Федеральный (ст. 13 НК РФ)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Налог на добавленную стоимость (НДС). 2. Налог на прибыль организаций. 3. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ). 4. Акцизы. 5. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). 6. Водный налог. 7. Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов. 8. Государственная пошлина. 9. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья
Региональный (ст. 14 НК РФ)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Налог на имущество организаций. 2. Транспортный налог. 3. Налог на игорный бизнес
Местный (ст. 15 НК РФ)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Налог на имущество физических лиц. 2. Земельный налог. 3. Торговый сбор

4.3.2. Организация налогового контроля в РФ

Контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов в бюджетную систему осуществляет Федеральная налоговая служба (ФНС) РФ, деятельность которой координирует Министерство финансов РФ. Федеральная налоговая служба имеет территориальные подразделения, что делает ее работу более эффективной.

Налоговый контроль – совокупность мероприятий, проводимых налоговыми и иными уполномоченными на то органами, направленных на выявление нарушений действующего законодательства по налогам и сборам, а также на их предотвращение.

Формы налогового контроля:

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;

- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- налоговый мониторинг;
- другие формы, предусмотренные НК РФ.

В целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Налоговые органы имеют право проводить следующие виды налоговых проверок:

- 1) камеральные;
- 2) выездные.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком в налоговый орган самостоятельно, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их должностными полномочиями, без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Срок камеральной налоговой проверки не должен превышать трех месяцев со дня представления налогоплательщиком соответствующих документов в налоговый орган.

Выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – и до шести месяцев.

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

В случае уклонения налогоплательщиком (его представителем) от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется ему заказным письмом по почте.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке с указанием предмета и срока ее проведения. Не позднее двух месяцев после составления справки уполномоченные лица налоговых органов составляют акт налоговой проверки. В акте указываются: документально подтвержденные факты налоговых правонарушений; содержание проверки (со ссылкой на соответствующие бухгалтерские документы и проводки); выводы и предложения по устранению выявленных нарушений и ответственность за них (со ссылками на статьи НК РФ). При несогласии с выводами, содержащимися в акте, налогоплательщик представляет в налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или свои возражения по акту. Руководитель налогового органа в течение 10 дней рассматривает акт и материалы налогоплательщика и выносит решение. На основании решения налогоплательщик при совершении налоговых правонарушений привлекается к ответственности. Ему направляется требование об уплате недоимки и пени.

4.3.3. Принципы построения налоговой системы РФ

Принципы, положенные в основу формирования налоговой системы РФ, приведены в ст. 3 НК РФ:

1. Принцип всеобщности. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

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

3. Принцип экономической обоснованности. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Принцип единства экономического пространства. Не допускается устанавливать налоги и сборы, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. Принцип налогового федерализма. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации.

6. Принцип определенности. При установлении налогов должны быть определены все обязательные элементы налогообложения, предусмотренные ст. 17 НК РФ. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Принцип признания правоты налогоплательщика. Все неустраимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Помимо принципов, закрепленных налоговым законодательством РФ, по умолчанию применяются принципы удобства и экономичности, которые некорректно закреплять законом ввиду многогранности их трактовки с позиции участников налоговых отношений.

4.3.4. Права налоговых органов РФ

Данные права регламентируются ст. 31, ч. 1 Налогового кодекса РФ. Налоговый орган вправе:

1. Требовать от налогоплательщика документы и пояснения, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов.

Налогоплательщики обязаны вести бухгалтерский и налоговый учет в соответствии с требованиями законодательства, а налоговые органы могут осуществлять контроль данного направления.

2. Проводить налоговые проверки.

Налоговые проверки бывают двух видов: камеральные (регламентируются положениями ст. 88 НК РФ); выездные (ст. 89 НК РФ).

3. Производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

В соответствии со ст. 94 НК РФ выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Порядок производства выемки закреплен вышеназванной статьёй.

4. Приостанавливать операции по счетам в банках.

Приостановление операций по счетам в банке, в соответствии со ст. 76 НК РФ, представляет собой прекращение всех расходных операций по счету налогоплательщика в банке. Налоговый орган может приостановить операции по счету в следующих случаях:

1) непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации;

2) неисполнения налогоплательщиком-организацией обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов, требования о представлении пояснений и/или уведомления о вызове в налоговый орган в течение 10 дней со дня истечения срока, установленного для исполнения требования.

5. Налагать арест на имущество налогоплательщиков.

Арест имущества регламентирован ст. 77 НК РФ. Арестом имущества признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

6. Осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.

Эти действия проводятся в рамках выездной налоговой проверки и направлены на выявление объектов налогообложения. Например, неучтенного имущества, товаров на складе, несоответствия площадей заявленным в отчетности (актуально при ЕНВД) и пр. Вопросы доступа должностных лиц в помещения налогоплательщика для проведения проверки и осмотра регламентируются ст. 91, 92 НК РФ.

7. Определять суммы налогов, подлежащие внесению в бюджет (внебюджетные фонды).

Расчет производится на основании имеющейся у налоговых органов информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках, в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к необходимым информационным источникам для исчисления налогов.

8. Требовать от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

Для исправления выявленных нарушений устанавливается срок. В случае отказа в выполнении требований налогового органа или нарушения установленного срока к налогоплательщику могут быть применены штрафные санкции.

9. Взыскивать недоимки и пени по налогам и сборам.

Порядок взыскания определен положениями ч. 1 НК РФ.

10. Осуществлять другие права, закрепленные положениями ст. 31 НК РФ.

4.3.5. Обязанности налоговых органов и их должностных лиц

Обязанности налоговых органов регламентированы ст. 32 НК РФ, а должностных лиц – ст. 33 НК РФ:

1. Соблюдать законодательство по налогам и сборам.
2. Осуществлять контроль за соблюдением законодательства по налогам и сборам.

3. Вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц.

Государственная регистрация организаций и индивидуальных предпринимателей, а также их постановка на налоговый учет осуществляются по принципу «одного окна» налоговыми органами. При постановке на налоговый учет вновь созданным хозяйствующим субъектам присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), который предназначен прежде всего для упорядочивания учета налогоплательщиков.

4. Бесплатно информировать налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов (в том числе в письменной форме) о порядке применения налогового законодательства, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов.

Налогоплательщики по месту своего учета имеют право обратиться в налоговый орган с письменным или устным вопросом для получения разъяснений относительно применения налогового законодательства. Налоговый орган обязан дать разъяснение, если оно не устроит налогоплательщика, то он вправе обратиться в вышестоящий налоговый орган.

5. Принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов.

В соответствии с гл. 12 НК РФ возврат излишне уплаченного (взысканного) налога осуществляется в течение одного месяца с момента получения заявления налогоплательщика налоговым органом.

В случае, если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением указанного выше срока, то налоговым органом на эту сумму начисляются проценты за каждый календарный день нарушения срока возврата.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

6. Соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение.

В РФ предусмотрена уголовная ответственность за незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну.

Налоговой тайной в соответствии со ст. 102 НК РФ признаются любые сведения, полученные налоговым органом о налогоплательщике за исключением сведений:

- являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия их обладателя – налогоплательщика (плательщика страховых взносов);
- об идентификационном номере налогоплательщика;
- о нарушениях законодательства о налогах и сборах (в том числе суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам при их наличии) и мерах ответственности за эти нарушения;
- предоставляемых налоговым органом в соответствии с международными договорами в рамках международного автоматического обмена информацией;
- о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками, а также об участии налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков;
- сведений, размещенных в информационно-телекоммуникационной сети Интернет в соответствии с действующими положениями налогового законодательства;
- о постановке на учет в налоговых органах;
- иных сведений, не являющихся налоговой тайной в соответствии со ст. 102 НК РФ.

7. Направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии актов налоговой проверки.

В соответствии со ст. 100 НК РФ акт по результатам выездной налоговой проверки должен быть составлен в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки акт налоговой проверки по установленной форме составляется в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

8. Проводить по заявлению налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов сверку расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам.

Результаты сверки оформляются актом совместной сверки уплаченных налогов. Акт сверки передается заявителю в течение следующего за днем сверки дня в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (ст. 32, п. 1, пп. 11 НК РФ).

9. Иные обязанности, предусмотренные ст. 32 НК РФ.

10. Должностные лица налоговых органов обязаны корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам и другим участникам налоговых отношений, не унижать их честь и достоинство (ст. 33, п. 3 НК РФ).

4.3.6. Права и обязанности налогоплательщиков

Регламентируются ст. 21, 23 ч. 1 Налогового кодекса РФ.

Права налогоплательщиков

1. Получать от налоговых органов бесплатную информацию и письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Информацию можно получать как в устной, так и в письменной форме в налоговом органе по месту учета.

2. Использовать налоговые льготы при наличии установленных налоговым законодательством оснований.

Налогоплательщик должен самостоятельно отслеживать изменения налогового законодательства или обратиться в налоговый орган за разъяснением положений, дающих право на льготы. Документы, дающие право на льготу, следует представить в налоговый орган.

3. Получать отсрочку, рассрочку, инвестиционный налоговый кредит.

Отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит – это законный перенос уплаты налогов на более поздний срок без начисления пени. Данный перенос возможен для лиц, имеющих основания, предусмотренные налоговым законодательством. Порядок изменения сроков уплаты налогов регламентирован гл. 9 НК РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется при наличии определенных обстоятельств на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности. На сумму отсрочки или рассрочки начисляются проценты в размере $\frac{1}{2}$ ставки рефинансирования ЦБ (за исключением 1-го и 2-го оснований, указанных ниже). При наличии оснований, предусмотренных п. 1 и 2, проценты за пользование отсрочкой (рассрочкой) не начисляются.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может предоставляться при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержки данному лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

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

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

5) производство или реализация товаров (работ, услуг) заинтересованным лицом носит сезонный характер;

6) в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, установленных ТК РФ;

7) невозможность единовременной уплаты налогов, пеней, штрафов, начисленных по результатам налоговой проверки.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога (задолженности).

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет. Проценты на сумму кредита начисляются в размере не менее $\frac{1}{2}$ и не более $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ (за исключением п. 6 оснований, указанных ниже).

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами и/или повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;

2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

3) выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа;

5) осуществление этой организацией инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности;

6) включение данной организации в реестр резидентов зоны территориального развития в соответствии с Федеральным законом «О зонах территориального развития в РФ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ». Это основание дает право на получение инвестиционного налогового кредита сроком до 10 лет.

4. На своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном гл. 12 Налогового кодекса РФ.

В обязанности налогового органа входит сообщение лицу, имеющему переплату, о наличии таковой в срок 10 дней с момента обнаружения этого факта. Для проведения зачета суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщиком, налоговым агентом, плательщиком сбора должно быть подано письменное заявление, которое является основанием для зачета.

Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и/или штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных действующим налоговым законодательством, производится налоговыми органами самостоятельно.

После погашения имеющейся задолженности по налогам, пеням, штрафам или в случае ее отсутствия на основании заявления лица, имеющего переплату, осуществляется возврат.

Правом на зачет (возврат) излишне уплаченных (взысканных) сумм налога заинтересованное лицо может воспользоваться в течение трех лет со дня уплаты суммы, создавшей переплату, если иное не предусмотрено законодательством РФ по налогам и сборам.

Возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм налога производится в течение месяца с момента получения налоговым органом заявления от налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

За каждый календарный день просрочки возврата на сумму, подлежащую возврату, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

5. Присутствовать при проведении выездной налоговой проверки.

6. Представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах самостоятельно или через своего представителя.

Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предусмотрено гл. 4 НК РФ. Представитель может быть законным и уполномоченным. Законный представитель представляет интересы налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента в силу закона, а уполномоченный действует на основании доверенности. Доверенность налогоплательщика – физического лица должна быть заверена нотариально. Для заверения доверенности юридического лица достаточно подписи руководителя и печати организации.

7. Получать копии акта налоговой проверки, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов.

Сроки составления актов проверок установлены положениями ст. 100 НК РФ. Сроки оформления требований налогового органа определены гл. 10 НК РФ.

8. Требовать соблюдения налоговой тайны в соответствии с положениями ст. 102 НК РФ.

9. Обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц.

10. Требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов.

11. Иные права, предусмотренные положениями ст. 21 НК РФ.

Обязанности налогоплательщиков

1. Уплачивать законно установленные налоги.

2. Встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена Налоговым кодексом.

3. Вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Порядок ведения бухгалтерского и налогового учета регламентирован законодательными и нормативными актами РФ. Формы отчетности также регламентированы.

4. Представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

5. Выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

6. Обеспечить сохранность данных бухгалтерского и налогового учета, необходимых для исчисления и уплаты налогов в течение 4 лет.

Необходимо помнить, что помимо налогового законодательства налогоплательщики ограничены законодательными и нормативными актами по бухгалтерскому учету. В соответствии со ст. 29 ФЗ «О бухгалтерском учете»: «первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года».

7. Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели – помимо вышеназванных обязанностей должны сообщать в налоговый орган:

– о своем участии в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) в случае, если доля прямого участия превышает 10 %, – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

– обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации.

8. Иные обязанности, предусмотренные ст. 23 НК РФ.

4.3.7. Ответственность за нарушение налогового законодательства

В соответствии с действующим законодательством исполнение обязанностей налогоплательщика обеспечивается мерами уголовной и административной ответственности, а также финансовыми санкциями в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства предусмотрена статьями Уголовного кодекса РФ:

– ст. 198 «Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и/или физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов»;

– ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и/или страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов»;

– ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента»;

– ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов».

Уголовная ответственность предполагает различного рода наказания от штрафов до лишения свободы в зависимости от сумм неуплаченных налогов и иных обстоятельств на усмотрение суда.

Административная ответственность – это предусмотренная законодательством мера государственного принуждения, которая наступает при совершении административного правонарушения и влечет за собой применение к виновному лицу административных взысканий, налагаемых компетентным государственным органом. Административная ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена гл. 15 Кодекса об административных правонарушениях (КОАП) Российской Федерации. Эта глава

именуется «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг».

Административной ответственности за нарушение налогового законодательства может подвергнуться физическое лицо, должностное лицо организации, юридическое лицо.

Налоговая ответственность – это применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налогов²⁸. Финансовые санкции за нарушение налогового законодательства предусмотрены гл. 16 Налогового кодекса.

В соответствии с Налоговым кодексом налоговым правонарушением признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц.

Налоговые санкции являются мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Они устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 НК РФ. Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста.

При определении размера штрафа учитываются смягчающие и отягчающие вину обстоятельства, предусмотренные ст. 112 Налогового кодекса РФ.

Важным является то, что взыскание административного штрафа не освобождает от налоговой ответственности и взыскания штрафа в соответствии с гл. 16 НК РФ за одно и то же правонарушение.

Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога (недоимки) и пени.

Пени – денежная сумма, которую налогоплательщик, налоговый агент должны выплатить в случае просрочки уплаты налогов. Пени исчисляются за каждый календарный день просрочки, начиная со следующего дня установленного срока погашения обязанности по уплате налога. Пени, в соответствии со ст. 75 НК РФ, равны 1/300 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки платежа, для организаций при сроке недоимки, не превышающей 30 дней, с 31 дня размер пени возрастает и составит – 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки платежа.

²⁸ Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М. : Аналитика-Пресс, 2010. С. 452.

Пример по исчислению пени

Предприятие по окончании 1-го квартала представило в установленный срок в налоговый орган по месту учета декларацию по НДС с отраженной к уплате суммой налога – 100 000 руб. Срок уплаты налога, закрепленный НК РФ, не позднее 25 апреля. Фактически указанная сумма была перечислена в бюджетную систему равными долями 10 и 28 мая.

З а д а н и е: определить сумму пени за просрочку налоговых платежей в бюджетную систему, если ставка рефинансирования ЦБ РФ на этот период составляла 6,5 %.

Р е ш е н и е:

1. Пени за период с 26 апреля по 10 мая включительно:

$$(1/300 \times 6,5 \%) \times 15 \text{ дн.} \times 100\,000 \text{ руб.} = 325 \text{ руб.}$$

2. Пени за период с 11 мая по 25 мая включительно:

$$(1/300 \times 6,5 \%) \times 15 \text{ дн.} \times 50\,000 \text{ руб.} = 162,5 \text{ руб.}$$

3. Начиная с 31 дня просрочки для организаций размер пени увеличивается до 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ. Расчет пени по этой ставке следует производить за период с 26 мая по 28 мая включительно:

$$(1/150 \times 6,5 \%) \times 3 \text{ дн.} \times 50\,000 \text{ руб.} = 65 \text{ руб.}$$

4. Пени за весь период просрочки всего:

$$325 + 162,5 + 65 = 552,5 \text{ руб.}$$

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана решением суда. Обязанность по доказательству вины возлагается на налоговые органы.

Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности (ст. 109 НК РФ)²⁹:

1. Отсутствие события налогового правонарушения;
2. Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
3. Совершение деяния физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;
4. Истечение сроков исковой давности.

Лицо не может быть привлечено к ответственности, если со дня совершения налогового правонарушения либо со дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли 3 года (срок давности).

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкций).

²⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 01.07.2020).

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Контрольные тесты

1. Совокупность всех налогов и сборов, принципы и методы их построения, способы исчисления и взимания, налоговый контроль, устанавливаемые в законодательном порядке:

- а) налоговая система;
- б) система налогов;
- в) налоговая политика;

2. Налоговая система РФ в зависимости от уровня налоговой нагрузки, оказываемой на экономику страны, относится:

- а) к фискально-либеральной;
- б) фискально-умеренной;
- в) фискально-жесткой.

3. В зависимости от уровня экономического неравенства доходов после их налогообложения налоговая система РФ относится:

- а) к прогрессивной;
- б) регрессивной;
- в) нейтральной.

4. В каком году вступил в силу «Закон об основах налоговой системы Российской Федерации»:

- а) 1991;
- б) 1992;
- в) 1996.

5. Сколько уровней имеет налоговая система РФ:

- а) 1;
- б) 2;
- в) 3.

6. Второй этап становления современной налоговой системы РФ характеризуется:

- а) увеличением налоговых ставок;
- б) сокращением количества налогов;
- в) увеличением количества налогов.

7. В период 1999–2008 гг. налоговая политика государства была направлена:

- а) на увеличение количества льгот по действующим налогам;
- б) минимизацию налоговых льгот;
- в) сохранение количества налоговых льгот на прежнем уровне.

8. Размер налогового вычета налогоплательщикам-родителям на детей по НДФЛ, установленный с 1 января 2005 г.:

- а) 300 руб. в месяц;
- б) 600 руб. в месяц;
- в) 1000 руб. в месяц.

9. В каком году в России был отменен единый социальный налог:

- а) 2001;
- б) 2010;
- в) он не был отменен.

10. Какая ставка налога на прибыль организаций в России была установлена с 01.01.2002 г.:

- а) 20 %;
- б) 24 %;
- в) 35 %.

11. В каком году в России была создана Федеральная налоговая служба:

- а) 2002;
- б) 2004;
- в) 2009.

12. Какое количество налогов действовало на территории РФ по состоянию на 01.09.2019 г.:

- а) 10;
- б) 15;
- в) 20.

13. Вид проверки, проводимой по месту нахождения налогового органа на основании деклараций и документов, представленных налогоплательщиком самостоятельно, именуется:

- а) выездная;
- б) камеральная;
- в) местная.

14. Срок выездной налоговой проверки не должен превышать:

- а) 1 месяц;
- б) 2 месяца;
- в) 3 месяца.

15. Какой из принципов построения налоговой системы РФ отсутствует в НК РФ:

- а) всеобщности;
- б) удобства;
- в) единства экономического пространства.

16. Какой срок установлен НК РФ для осуществления возврата налогоплательщику по его заявлению сумм излишне уплаченных налогов:

- а) 1 месяц;
- б) 2 месяца;
- в) 4 месяца.

17. Какое основание не дает права налогоплательщику на получение отсрочки по уплате налогов:

- а) угроза возникновения банкротства;
- б) получение ущерба в результате стихийного бедствия;
- в) выполнение организацией-налогоплательщиком государственного оборонного заказа.

18. Налогоплательщики обязаны хранить данные, связанные с исчислением и уплатой налогов в соответствии с НК РФ не менее:

- а) 4 лет;
- б) 5 лет;
- в) 10 лет.

19. С какого возраста в соответствии с положениями НК РФ физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности:

- а) 14 лет;
- б) 16 лет;
- в) 18 лет.

20. Какой вид ответственности предусмотрен за неуплату налогов в особо крупных размерах:

- а) налоговая;
- б) административная;
- в) уголовная.

**НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН:
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА
И ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ.
МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

**5.1. Понятие и основные черты
современных налоговых систем зарубежных стран**

Международное налогообложение можно определить как налогообложение трансграничных операций, сделок и лиц, которое применяется в двух основных областях. Первая имеет дело с налоговыми правилами государства, установленными для налогообложения лиц (физических лиц и компаний) – резидентов данного государства, занимающихся международной деятельностью. Данная сторона международного налогообложения называется налогообложением резидентов или налогообложением по принципу резидентства: это взимание налогов с иностранных доходов и имущества резидентов. Вторая область затрагивает налоговые правила государства к доходам нерезидентов, которые вступают в трансграничные сделки с резидентами данного государства. Эта сфера называется налогообложением нерезидентов у источника. В современном мире данные принципы в чистом виде почти не встречаются, большинство государств применяют смешанную систему налогообложения, в которой сочетаются оба принципа, т. е. принцип резидентства и принцип источника, но действие одного из них может преобладать над другим.

Принципы международного налогообложения представлены на рис. 4¹.

Налоговые системы государств в современном мире крайне разнообразны. Количество, виды налогов, правила их взимания различаются от страны к стране и часто соответствуют уровню экономического развития, географическим и культурно-историческим особенностям государства. Однако налоговым системам присущи и общие черты, к которым относятся основные принципы взимания налогов. Для большинства налогов в разных странах характерны следующие общие элементы: субъект налога; объект налога; налоговая база; налоговая ставка; процедура подачи налоговой отчетности; механизм уплаты налога.

Центральная фигура налогового правоотношения – налогоплательщик. С юридической точки зрения – это лицо, обязанное уплатить налог.

¹ Пинская М. Р. Международное налогообложение : монография. М. : Инфра-М, 2018.

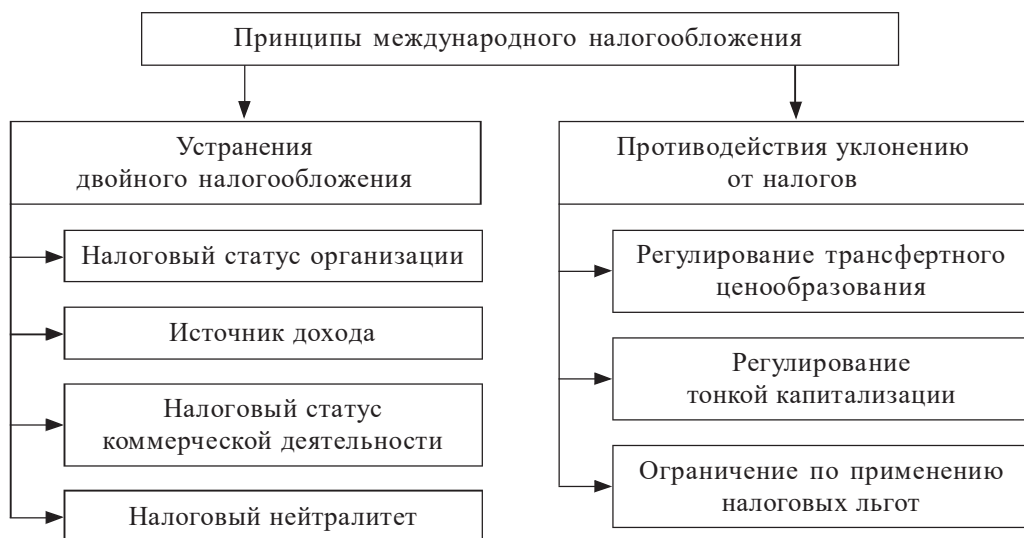


Рис. 4. Принципы международного налогообложения

Однако с экономической точки зрения налогоплательщик может отличаться от «юридического налогоплательщика». Именно это различие порождает основное деление налогов на прямые и косвенные. Если рассуждать обобщенно, прямой налог невозможно перенести на иное лицо, экономическое бремя несет сам налогоплательщик. Косвенные налоги перекладываются на иных лиц, а «юридический налогоплательщик» лишь выполняет функции некоего «сборщика» налога. Типичные примеры прямых налогов – налоги на прибыль и доходы, на капитал и имущество (на недвижимость, наследование и дарение), в то время как к косвенным относят НДС, налог с продаж, налоги и пошлины со сделок и операций².

«Объект налогообложения – это юридический факт, с которым связано налоговое обязательство, например, реализация товаров или получение прибыли по результатам финансового года. Налоговая база – это величина, к которой применяется налоговая ставка, т. е. денежное выражение объекта налогообложения. Налоговые ставки важны для оценки воздействия налоговых систем, различия которых обсуждаются и сравниваются в контексте прогрессивных, регрессивных и плоских налоговых ставок/шкал налогов»³.

Небольшое введение в налоговую классификацию позволит лучше понять принципы международного налогообложения и налогового планиро-

² Корепанова Н. Б. Внешнеторговый контракт: содержание, документы, учет, налогообложение : практ. пособие. М. : Инфра-М, 2017.

³ Мишле Е. В. Налоговое право. Региональные и местные налоги и сборы : учеб. пособие для вузов. М. : Юрайт, 2020.

вания, о которых пойдет речь далее. Мы рассмотрим различные типы налогов, способы их администрирования и основные элементы.

Налог на потребление

Классический косвенный тип налогов. Существуют разные способы взимания и уплаты *налогов на потребление (consumption tax)*: например, в одном случае плательщик – это производитель товаров и услуг, в других случаях – розничные предприятия. Обычно налоги на потребление составляют часть цены товаров и услуг и потому переносятся на покупателя товара или услуги⁴. Классический пример – НДС, впервые введенный во Франции. Другой распространенный налог на потребление – налог с продаж, который, в отличие от НДС, взимается однократно, а не на каждом этапе цепочки создания добавленной стоимости.

Персональный подоходный налог

Персональный подоходный налог (*personal income tax*) взимается с доходов физических лиц, включая заработную плату и вознаграждения по гражданско-правовым договорам, авторские платежи, доходы от аренды, инвестиционные доходы (дивиденды и проценты), прибыль от продажи активов и т. д. Системы подоходного налогообложения содержат нормы и правила о налоговых вычетах, так что налоговой базой является нетто-результат. В развитых индустриальных странах этот налог – основной источник государственных поступлений и, соответственно, предмет налогового планирования.

Налог на состояние, наследование и дарение

Объект налогов – стоимость имущества в связи с его передачей в пользу наследников (*inheritance tax*) после ухода из жизни владельца (*causa mortis*). Аналогичный по сути налог может взиматься и при жизни владельца, принимая форму налога на дарение (*gift tax*). В некоторых странах, например в Великобритании, оба налога объединены в единую систему норм. Классификацию всех аналогичных по сути налогов можно провести по двум общим категориям: налоги на передающую сторону (*donor-based tax*) и на получающую сторону (*donee-based tax*).

К первой категории относятся налоги, базой для взимания которых является стоимость передаваемого имущества (состояния), поэтому их еще называют налогами на состояние (*estate taxes*), или налогами на богатство (*wealth tax*). Для целей данного налога самостоятельным налогоплатель-

⁴ Лыкова Л. Н., Букина И. С. Налоговые системы зарубежных стран : учебник и практикум для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2020. (Высшее образование) [Электронный ресурс]. URL: <https://urait.ru/bcode/449948> (дата обращения: 20.11.2019).

щиком может считаться не только физическое лицо, но и само состояние, или эстейт. С экономической точки зрения это, безусловно, косвенный налог для наследников или иных бенефициаров эстейта. Данная система характерна для США. Объект налога на состояние – это чаще всего имущество состоятельных физических лиц. Налоги такого типа могут взиматься либо периодически (ежегодно, сумма зависит от стоимости имущества), либо однократно (при продаже, получении наследства или дарении имущества). Смысл налогов на состояние или на богатство не столько в наполнении государственных бюджетов, сколько в попытке восстановления «социальной справедливости», а также равных возможностей к экономической деятельности. Особенность подоходного налогообложения ряда стран – возможность трактовки в качестве налогоплательщика не только физического лица, но и семьи (совместно проживающих), супругов в целом, что может принести им налоговые преимущества.

Вторая категория называется налогом на наследство; налоговая база и ставка определяются при получении имущества бенефициаром (получателем), а размер налога – отношениями между передающей и получающей стороной. Если система объединена с налогом на дарение, как в Великобритании, то сумма налога, уплаченного при жизни, принимается в расчет для налога на наследство.

Юрисдикция государства для применения таких налогов определяется на основе принципов гражданства, резидентства и домицилия передающего лица либо по принципу местонахождения, или ситуса (*situs rule*), в связи с чем не исключено двойное налогообложение. Его можно устранить только на основании специальных налоговых соглашений, регулирующих такие налоги.

Налог на прирост капитала

Прирост стоимости капитала возникает в результате превышения стоимости актива над его текущей рыночной ценой или ценой продажи. В этом смысле различают реализованный и нереализованный (*realized or not realized*) прирост капитала. Это основной вид доходов от инвестиционной деятельности, в том числе на рынке ценных бумаг, что отличает его от обычного текущего дохода от предпринимательской деятельности (*business income*). Инвестиционные активы, реализация которых создает прирост капитала, обычно не составляют часть активов основного бизнеса либо товаров, являющихся предметом бизнеса. Данное различие важно в тех налоговых системах, где прибыль от предпринимательской деятельности и прирост капитала подлежат различному налоговому регулированию.

Так, в Великобритании, на Кипре, в Сингапуре и Малайзии, Индии и других странах шедулярной системы прирост капитала облагается от-

дельным налогом (*capital gains tax*), нежели прибыль от обычной деятельности. Соответственно для налога на прирост капитала существуют собственные независимые правила расчета налоговой базы, налоговые ставки и налоговые вычеты. В других странах прирост капитала – это объект обычного корпоративного налога на прибыль, хотя он может иметь специальные правила налогового расчета. Наконец, третья группа стран в качестве инструмента налоговой политики установила полное или частичное освобождение прироста капитала от налогообложения (Бельгия, Гонконг, Кипр, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Сингапур и многие другие), что порождает проблемы классификации для отделения прироста капитала от обычной прибыли, учитывая важность налоговых последствий такой классификации. Поэтому национальные налоговые правила или судебные прецеденты устанавливают критерии, которые должны применяться для квалификации элемента «прибыль» как имеющего капитальный (*capital nature*) или торговый характер (*trading nature*) и, соответственно, освобождающегося от налогообложения либо нет. Учитываются мотивы и период владения активом, частота операций, наличие или отсутствие специальных знаний или персонала, постоянно вовлеченного в данные операции, источники финансирования и прочие факторы. Разграничение доходов торгового и капитального характера принципиально важно, поскольку во многих налоговых системах доходы от реализованного прироста стоимости капитала при определенных условиях освобождены от налога (Великобритания, Ирландия, Сингапур, Гонконг и т. д.), в связи с чем важно понимать признаки разграничения таких типов доходов.

Налогообложение прибыли корпораций и их акционеров

В большинстве стран корпорации – это самостоятельные юридические лица, существующие независимо от владельцев и акционеров. Компании владеют активами, заключают сделки, вступают в права и обязанности, получают прибыль от своего собственного имени. Управление происходит обособленно от владельцев, которые имеют ограниченные права – на получение прибыли в форме дивидендов и голосование по принципиальным вопросам работы компаний.

Именно концепция обособленности юридического лица позволяет государствам взимать корпоративный налог на прибыль в качестве прямого налога (*corporate income tax*). Альтернативный подход некоторых стран – «игнорирование» обособленного правового статуса корпорации, что фактически означает ее прозрачность для целей налогообложения.

К особенностям систем корпоративного налогообложения можно также отнести возможность формирования групп, т. е. возникновения консолидированного налогоплательщика вместо компаний. Условие формирования

такой группы – полный либо квалифицированный контроль в рамках группы компаний. Последствием формирования группы может стать «игнорирование» сделок внутри такой группы для целей корпоративного налога, взаимный перенос и зачет прибылей и убытков между компаниями, подача единой налоговой декларации, а также сложные правила выхода из группы консолидированного налогоплательщика.

Соотношение между налогообложением компаний и дивидендным доходом акционеров порождает дискуссионные вопросы, особенно в трансграничных ситуациях. В основном налогообложение различается в случае прямых и портфельных инвестиций. Прямые инвестиции означают значительную (часто контрольную) долю инвестора в капитале компании, достаточную для управленческого влияния. Портфельная инвестиция, как правило, незначительная и не направлена на участие в управлении компанией. Различия в регулировании между данными типами инвестиций проходят не только в налогообложении, но и в иных отраслях законодательства и коммерческой практике государств, например, в области регулирования слияний и поглощений, инвестиционной деятельности, банковской и финансовой отрасли, а также в бухгалтерском учете. Определения прямой или портфельной инвестиции обычно даются с помощью указания процентной доли участия в капитале или в контроле определенного количества голосов при принятии решений, где доля более 10 или 25 % (в зависимости от страны) определяется как прямая инвестиция. Модельная конвенция ОЭСР использует критерий 25%-го владения в капитале, однако во многих двусторонних налоговых соглашениях используется критерий 10%-го владения (это характерно для налоговых соглашений Великобритании, Австралии и США).

Самая простая и наиболее распространенная система корпоративного налогообложения компаний и их акционеров – двухуровневая, когда компания облагается налогом согласно своей прибыли, а распределяемые дивиденды облагаются налогом в составе прибыли или дохода акционера без учета налогов, уплаченных компанией. В последнем случае доходы корпорации подлежат налогообложению на уровне ее владельцев (участников, акционеров). Современные системы зачастую комбинируют оба подхода, применяемые в разных ситуациях. В так называемых классических системах налогообложения корпораций происходит экономическое двойное налогообложение: прибыль корпорации облагается дважды – сначала на уровне самой корпорации, а затем на уровне ее акционеров (физических и юридических лиц), но уже в форме налогов на дивиденды при их распределении. Эффект внутреннего двойного налогообложения может нивелироваться в национальных налоговых системах при применении механизмов налоговых зачетов и освобождений, которые одновременно играют важную роль в международном налогообложении. Многие страны отошли от раз-

дельной системы из-за ее очевидного недостатка (двойного налогообложения корпоративной прибыли), внедрив так называемую интегрированную систему (*integration system*). В таких системах присутствует тот или иной механизм устранения внутреннего двойного налогообложения. Признаки таких механизмов могут проявляться в виде правил и норм национального законодательства.

Приведем пример. Освобождение от налога дивидендов (либо применение к ним нулевых ставок налогообложения), известное как освобождение доходов от участия (*participation exemption*). Корпорация платит налог на прибыль со всех доходов, кроме дивидендов. Эта норма – основополагающая при налоговом планировании в холдинговых структурах.

Несколько другая техническая форма – налоговый вычет дивидендов (*dividend-received deduction*), имеющий сходный экономический эффект: при расчете налоговой базы из нее вычитаются ранее полученные дивиденды.

В импутационных системах (*imputation systems*) дивиденды технически не освобождаются от налога, однако при их получении акционерами ранее уплаченный корпоративный налог при исчислении налога (на корпорации или персонального подоходного налога) подлежит зачету или вычету с учетом ограничений и поправок⁵. Согласно Международному глоссарию IBFD термин «импутационная система» означает систему налогообложения корпораций, по которой вся или часть суммы налога на прибыль, полученной на уровне корпорации, может быть зачтена против налога, подлежащего уплате акционером, при распределении данной прибыли в форме дивидендов⁶. Таким образом, устраняется двойное налогообложение. При подсчете налога акционера чистая сумма дивидендов подлежит обратному увеличению (*gross-up*) на сумму корпоративного налога, подлежащего зачету. Налог акционера, подлежащий уплате на увеличенную таким образом сумму, затем уменьшается на сумму налогового зачета. Если зачету подлежит вся сумма корпоративного налога, то такая система называется полной импутационной, а если только часть – частичной импутационной. Когда размер налогового зачета зависит от суммы фактически уплаченного налога компанией, распределяющей дивиденды, это называется счетом акционера по налоговому зачету (*shareholder credit account*), или импутационной системой с переменным зачетом (*variable imputation system*). Альтернативно этого можно достигнуть путем компенсирующего налога

⁵ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М. : Магистр : Инфра-М, 2013.

⁶ BFD International Tax Glossary, 7th Edition/Julie Rogers-Glabush/June 2015 [Electronic resource]. URL: www.ibfd.org/IBFD-Products/IBFD-International-Tax-Glossary-7th-Edition (accessed: 01.12.2019).

(*compensatory tax*). В некоторых случаях возврат налога возможен, когда сумма налогового зачета превышает налоговое обязательство акционера. Возврат налога акционерам-нерезидентам, если он вообще предоставляется, возможен только на основании налоговых соглашений. Вне данных особых ситуаций импутационные системы обычно работают только внутри государства, т. е. когда одно государство облагает налогом компанию и акционера. Механизм действия импутационной системы можно сравнить с применением зачета иностранного корпоративного налога (*underlying foreign tax credit*), однако действие этих систем различается. Термин «импутационная система» также иногда применяется в обиходе для простого обозначения формы налогового зачета (*tax credit*).

При системе раздельных ставок (*split rate system*) пониженные ставки налога применяются к распределенной прибыли, что стимулирует компании распределять прибыль в форме дивидендов, а не аккумулировать ее.

Выгоды от интегрированной системы, как правило, предоставляются только резидентным акционерам, в то время как нерезиденты облагаются по раздельной системе с применением налогов у источника. Как во внутренней ситуации, когда компания и акционер находятся внутри страны, так и в трансграничной, в случае с акционером-нерезидентом, налог взимается путем удержания у источника по фиксированной ставке (*flat-rate withholding tax*).

С недавнего времени, когда международные инвестиции значительно выросли, возник вопрос об адекватности интеграционных систем для трансграничных операций, поскольку из-за их действия появились диспропорции в экономическом поведении предпринимательских субъектов. Для нивелирования подобных эффектов государства распространяют действие интегрированной системы и на нерезидентов, делая это либо в одностороннем порядке, либо на основании двусторонних налоговых соглашений, устраняя полностью или частично налоги у источника либо предоставляя импутационные налоговые кредиты нерезидентам. Некоторые страны идут еще дальше и полностью выравнивают налогообложение резидентов и нерезидентов. Проще всего было бы уравнивать налогообложение корпораций и физических лиц и полностью освободить дивиденды от налога, вне зависимости от их уплаты резидентам или нерезидентам. Однако даже такая система может не достигать полной налоговой нейтральности для нерезидентных портфельных инвесторов, если страна их резидентства облагает налогом полученные портфельные дивиденды, не предоставляя выгоды интеграционной системы, которые доступны ее резидентам, и, возможно, предоставляя зачет иностранного налога только в виде налога у источника, удерживаемого за рубежом, но не корпоративного налога (*underlying tax*).

Для инвесторов из таких стран широко распространены схемы налогового планирования с использованием зарубежных холдинговых и инвестиционных компаний, достигающих полного освобождения дивидендов от налога либо оптимизации зарубежных налоговых зачетов.

Именно поэтому в последние годы налоговые системы заметно изменились, зарубежные портфельные инвестиции резидентов поощряются, например, путем внедрения отдельных систем налогообложения компаний и акционеров с повсеместным распространением режимов освобождения участия. На самом деле ситуация с налогообложением в мировой инвестиционной системе еще более усложнилась с выходом на международный рынок специализированных организаций, например, освобожденных от налогов или облагаемых по специальному налоговому режиму пенсионных фондов. Многие страны рассматривают полную отмену налогов у источника на дивиденды, выплачиваемые в адрес иностранных пенсионных фондов, как часть общей системы взаимного признания специальных налоговых схем, направленных на поощрение частных пенсионных накоплений.

Режим налогообложения компаний и филиалов

Международный налоговый режим доходов прямых инвестиций значительно отличается от налогообложения портфельных инвестиций. Во-первых, иностранный прямой инвестор, как правило, может выбрать юридическую структуру инвестиций в иностранное государство, как и организационно-правовую форму самой компании, т. е. в данном случае вариативность способов структурирования гораздо шире, чем у портфельного инвестора. Прямой инвестор может выбрать между созданием отдельной дочерней компании в форме юридического лица либо открытием филиала или представительства в другой стране. Страна местонахождения или резидентства прямого инвестора может устанавливать режим освобождения от двойного налогообложения доходов от инвестиций (дивидендов и прироста капитала) в форме налогового освобождения или зачета иностранных налогов в отношении и налогов у источника на дивиденды, и налога на прибыль дочерней компании. Если речь идет об иностранном филиале, то способы устранения двойного налогообложения аналогичны: освобождение прибыли иностранного филиала от налога в стране резидентства либо зачет налога, уплаченного филиалом, против налога, исчисленного в стране резидентства. Чаще всего условия налогообложения прибыли зарубежного филиала или дочерней компании выровнены во избежание налоговой мотивации при выборе организационно-правовой формы инвестирования⁷.

⁷ Ржаницына В. С. Учет и налогообложение операций с иностранными контрагентами. М. : Бух. учет, 2019.

В свою очередь, страна-источник скорее всего также будет пытаться уравнивать системы налогообложения дочерних компаний и филиалов нерезидентов. Основное различие при отсутствии специальных положений в налоговой системе страны-источника между филиалом и дочерней компанией заключается в том, что дивиденды, выплачиваемые дочерней компанией в адрес нерезидентной материнской, будут облагаться налогом у источника на дивиденды, в то время как перечисления средств между филиалом в адрес головного офиса в рамках одной компании (функциональный аналог дивидендов) не облагаются таким налогом.

Данное различие чаще всего устраняется путем введения специального налога на репатриацию средств филиала (*branch remittance tax*). Чтобы правильно применять этот налог, нужно четко определить понятие «прибыль филиала» в качестве налоговой базы, которая была бы аналогичной дивидендам. Такие правила должны устанавливаться во внутреннем налоговом законодательстве. На практике определение показателя связано с трудностями ввиду различий в принципах бухгалтерского и налогового учета компаний и филиалов, поэтому один из альтернативных способов такого определения – сравнение баланса филиала на начало и на конец отчетного периода.

Кроме того, нужно учитывать и то различие, что дочерние компании не распределяют прибыль каждый год, поэтому было бы неправильным установить одинаковую налоговую ставку на распределения филиалов и дочерних компаний, в связи с чем ставка налога на репатриацию средств филиалов обычно меньше стандартной ставки налога у источника на дивиденды компаний.

Другая проблема – соотношение налогов на репатриацию прибыли филиалов и норм двусторонних налоговых соглашений. В развивающихся странах, где такие налоги введены относительно недавно, т. е. после заключения налоговых соглашений, возможны противоречия между нормами о взимании данных налогов и нормами налоговых соглашений. Стандартные положения модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН касательно налогообложения дивидендов не содержат каких-либо специальных положений об этих налогах. Поэтому в отсутствие модификаций статей двусторонних налоговых соглашений о дивидендах такие налоги чаще всего не подпадают под действие налоговых соглашений.

Неопределенность в налоговой трактовке операций иностранных инвесторов в развивающихся странах и странах с переходной экономикой вызвала необходимость ввести специальные положения о стабильности налогового режима в различных формах, начиная от соглашений о разделе продукции и других форм концессионных соглашений и заканчивая законодательными нормами, касающимися гарантированного нормального уровня налогообложения с позиции принципов рыночной экономики.

Федеральное и местное налогообложение

Принципы, описанные ранее, рассмотрены в трансграничном контексте. Однако они же вполне применимы в контексте национальной налоговой системы, если государство – это федеративное образование, где каждый субъект обладает налоговой юрисдикцией на своей территории. Многие страны имеют многоуровневую налоговую систему, включая федеральные налоги на корпорации и физических лиц, но в то же время территориальные образования внутри федерации – штаты (*states*), земли (*lands*), республики (*republics*), графства (*counties*), кантоны (*cantons*) и т. д. – имеют самостоятельную налоговую систему⁸. Примеры таких стран – США, Канада, Германия, РФ, Швейцария. Подобные «субнациональные» налоговые системы могут также взимать налоги на прибыль, имущество и богатство, налоги с продаж. Города также могут взимать налоги. Например, Нью-Йорк взимает подоходный налог с жителей, что обязывает их уплачивать как минимум три подоходных налога: федеральный, региональный и городской. Многоуровневое налогообложение в принципе не исключает внутреннего двойного налогообложения, как и внутреннего перемещения доходов и резидентства в рамках единого государства.

Внутреннее двойное налогообложение устраняется на основе положений национальных законов, включая положения о налоговых зачетах и вычетах. Поэтому международные налоговые соглашения, как правило, на такие налоги не распространяются. Однако специалистам по налоговому планированию не стоит игнорировать местные и региональные налоги: возможна ситуация, когда международная компания, к примеру, не должна уплачивать федеральный налог на прибыль, но должна уплачивать региональный или местный налог в силу различия правил взимания налогов. И если прибыль, облагаемая налогом штата, также облагается налогом на прибыль в иной стране, то возникает международное двойное налогообложение. Оно может (или не может) быть устранено на основании норм о его устранении, которые нужно изучать. Так, налоговое соглашение может не покрывать местные подоходные налоги, а вопрос о том, насколько национальные правила помогут устранить такое двойное налогообложение и распространяются ли они на местные или региональные налоги, всегда открыт для исследования.

Правила налогообложения нерезидентов

Если налогообложение налоговых резидентов государства происходит в отношении доходов из общемировых источников (*worldwide taxation*), то

⁸ Горский И. В., Медведева О. В., Лебединская Т. Г. Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах : монография. М. : Магистр, 2018.

налогообложение нерезидентов осуществляется в отношении доходов, извлекаемых из источников в данном государстве, что также известно как принцип налогообложения у источника (*source taxation principle*).

Исходя из общих принципов налогового администрирования, наиболее простой способ – применить к доходам нерезидентов, извлекаемым из источника в данной стране, плоскую шкалу налогообложения (применение прогрессивной шкалы по аналогии с резидентами трудно реализовать на практике). Такой подход объясняется в том числе затруднениями, которые государства могут испытывать при взыскании налогов с нерезидентов из-за невозможности сделать это на территории других государств и слабой международно-правовой базы для взаимной административной помощи по взысканию налогов. Государству гораздо легче взимать налоги с нерезидентов в отношении лиц, которые находятся в пределах его налоговой юрисдикции, например, в форме удержания налога при перечислении платежа нерезиденту. Если присутствие нерезидента в стране существенное (например, образовано постоянное представительство), то такое представительство может уплачивать налог самостоятельно, без удержания у источника. Таким образом, государства широко применяют следующую практику: в отношении так называемых пассивных доходов – в основном удержание у источника, а в отношении активных доходов постоянного представительства – самостоятельное исчисление и уплату путем подачи налоговой декларации, причем налог уплачивается с чистого дохода, т. е. после вычета всех коммерческих затрат. В некоторых странах не исключается применение промежуточных налогов у источника при выплате доходов в адрес постоянного представительства, однако такие налоги должны подлежать зачету при исчислении налога постоянным представительством.

Доходы нерезидентов от недвижимого имущества могут облагаться налогом у источника, взимаемого по плоской шкале с общей суммы арендного платежа, без вычета расходов по базе «гросс», либо на нетто-основе путем подачи налоговой декларации, а иногда, как, например, в США, налогоплательщику предоставляется выбор между двумя способами. Это объясняется тем, что удержание налога с налоговой базы «гросс», т. е. дохода без налоговых вычетов, может не соответствовать принципам справедливости налогообложения и недискриминации. При выборе налогообложения на нетто-основе возможен вычет расходов в виде амортизации недвижимого имущества и процентов по займу на его приобретение, а также прочих расходов в связи с данной деятельностью.

Коммерческие доходы, например, предпринимательская прибыль и иные доходы, связанные с деятельностью нерезидента через постоянное представительство, обычно облагаются налогом на нетто-основе. Данный подход обязателен, и его требуют положения налоговых соглашений (ст. 7

модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН). Если постоянное представительство получает иные доходы, в том числе пассивные (дивиденды, проценты, роялти), то они также, будучи отнесенными к постоянному представительству, облагаются на нетто-основе, а соответствующие статьи налоговых соглашений отсылают к положениям о налогообложении постоянного представительства.

Если внутреннее налоговое законодательство облагает налогом у источника платежа за консультационные и технические услуги в адрес нерезидентов, то действие таких норм может быть преодолено нормами о налогообложении предпринимательской прибыли постоянного представительства, если только такие услуги не подлежат налогообложению у источника на основании специальных положений, характерных для Модельной конвенции ООН. Если же они будут отнесены к постоянному представительству, то соглашения требуют расчета налоговой базы на нетто-основе.

Для сравнения величины ставок по основным налогам, взимаемым в развитых странах, приведем в табл. 4.

Одна из наиболее стабильных налоговых систем, которые сложились и функционируют без значительных изменений с XIX в., действует в Великобритании. Она двухступенчатая и состоит из общегосударственных и местных налогов. Ведущее место в общегосударственных налогах занимает налог на прибыль с населения (2/3 всех бюджетных поступлений). Еще один источник налоговых поступлений – налог на наследство. Среди непрямых налогов Великобритании основной – НДС (17 % от всех поступлений в бюджет).

Современная налоговая система Франции по общему направлению подобна английской. В ней также основное налоговое бремя приходится на потребление, а не на производство. Главный источник бюджетных поступлений – НДС, который впервые был введен Францией в 1954 г. Он дает бюджету 41,4 % от всех налоговых поступлений. Ставки дифференцированы по товарным группам при основной ставке 18,6 % (от 5,5 до 22 %). Более 18 % доходов бюджета – прибыльный налог с граждан. Прибыльным налогом облагаются и юридические лица. Общая ставка – 34 %, могут применяться ставки от 10 до 24 %.

Налоговая система Германии ориентирована на такие же принципы, как и налоговая система Англии и Франции. Имеет трехуровневое налогообложение: федеральная власть, правительство земель, местная власть (общины).

Налоговая система США формировалась более двух столетий и выступает в настоящее время эффективным инструментом регулирования экономики. США имеет трехступенчатую налоговую систему, при этом 70 % поступлений приходится на федеральный бюджет.

Т а б л и ц а 4

**Ставки основных налогов
в отдельных странах в 2018 г.⁹**

Страна	Основная ставка НДС	Индивидуальный подоходный налог	Налог на прибыль организаций	Отчисления на социальное страхование
<i>Европейские страны</i>				
Австрия	20	10–50	34	41,8
Бельгия	21	25–57	34	47,3
Великобритания	18	20–40	30	15,6
Германия	16	25,3–53	40	38,2
Ирландия	20	27–48	12,5	22,2
Испания	16	30–56	35	38,7
Италия	20	10–51	36	57,9
Нидерланды	19	6,35–60	35	54,7
Норвегия	23	37,5–23,5	21	24,5
Франция	19,6	12–54	33	56,3
Швейцария	6,5	11,5	24,1	22,8
Швеция	25	30–50	28	32,8
В среднем	18,7	20,4–46,2	33,7	37,7
<i>Страны других континентов</i>				
Австралия	32	20–47	36	0
Канада	7	17,31	29	14,8
Новая Зеландия	13	24–33	33	2,7
США	–	15–39,6	30,6	21,5
Япония	3	10,5	38	31,5

⁹ Лыкова Л. Н., Букина И. С. Налоговые системы зарубежных стран : учебник и практикум для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2020. (Высшее образование) [Электронный ресурс]. URL: <https://urait.ru/bcode/449948> (дата обращения: 01.12.2019).

Как и в Германии, в США наибольшие доходы в бюджет обеспечивает прибыльный налог с населения, который имеет прогрессивный характер: чем больше доход, тем выше ставки. С 1988 г. налог взимается по пяти ставкам: 11, 15, 28, 35 и 38,5 %. Второй по значимости для федерального бюджета – это налог по отчислениям в фонды социального страхования: в 90-х гг. XX в. ставка составила 15,3 %. Третий по величине поступлений в бюджет – налог на прибыль корпораций. Наблюдается тенденция к снижению налоговых ставок: до 1986 г. – 46 %; в настоящее время – 30,6 %. Значительное место в доходах федерального бюджета занимает налог на наследство. Его ставка колеблется от 18 до 50 %. Необлагаемый минимум – 10 тыс. долл.

Налогообложение в развитых странах служит своеобразным ориентиром в анализе процесса становления налоговых систем в формирующихся рыночных экономиках.

5.2. Международное налогообложение и пути его регулирования

Международное налогообложение *International Tax Law* (англ. международное налоговое право), или *International Taxation*, или *International Tax* (англ. международное налогообложение) – это совокупность положений национального (внутреннего) налогового законодательства отдельной страны, регулирующих отношения с иностранным элементом, или, коротко, международная часть национального налогового права.

Международное налогообложение возникает в основном и в результате взимания налогов одновременно в данной стране и за границей.

Некоторые страны применяют основы территориальности и облагают доходы, полученные на их территориальном просторе, и одновременно освобождают от налогов доходы своих резидентов, полученные за границей – это касается доходов от трудовой деятельности и от капитала. Другие страны исходят из принципа места проживания и облагают налогом всю прибыль (полученную в своей стране и за границей). Третья группа стран чаще всего облагает налогами и доходы нерезидентов, полученные за границей.

При определении сферы своих налоговых требований некоторые страны исходят из принципа резидентства.

Большая часть стран, в том числе Украина, Польша, Россия, исходят из объединения этих двух принципов. Большинство стран (включая Украину) широко обособляют свою налоговую юрисдикцию, что неминуемо вызывает споры с внешнеэкономическими партнерами.

Международные договоры об устранении двойного налогообложения являются элементами международного права, и поэтому (что очень важно) имеют приоритет над национальным законодательством.

Система налоговых кредитов (*tax credit*) позволяет отнимать сумму налогов, уплаченных за границей, от суммы налоговых обязательств физического или юридического лица в юрисдикции ее резидентства.

Система налоговых зачетов (*tax deductions*) допускает, что сумма налогов, уплаченная за границей по принципу территориального образования дохода иностранного физического или юридического лица, отнимается из налоговой базы при подсчете налогооблагаемой прибыли компании в юрисдикции ее резидентства.

Договоры об избежании двойного налогообложения постоянно совершенствуются и дополняются новыми пунктами и положениями, направленными, с одной стороны, на то, чтобы исключить любую возможность повторного налогообложения плательщиков налога, а с другой – создать преграды на пути желающих скрыть от налоговых служб свои доходы и уклониться от уплаты налогов.

Предметом международного налогового права являются *отношения, которые регулируются нормами национального законодательства и «отягощены» иностранным элементом*¹⁰, т. е. эти отношения возникают между государством (в лице его уполномоченных органов) и физическими и юридическими лицами в связи с их международной экономической деятельностью и возникновением у них вследствие этого налоговых обязательств перед данным государством. Рассматриваемые отношения основаны на власти и подчинении и существуют между неравными субъектами. Основной метод правового регулирования таких отношений – императивный. Недостаток определения в том, что при таком значении международного налогового права собственно международно-правовые нормы в изначальной форме отходят на второй план и выступают в правовом механизме налогообложения международной экономической деятельности после их имплементации как часть национального законодательства.

Предмет международных налоговых соглашений – такие вопросы, как распределение прав государств на взимание налогов с определенных видов доходов и имущества, установление правил их налогообложения, устранение двойного налогообложения, ограничение налогов у источника, обмен налоговой информацией, административно-правовое сотрудничество национальных налоговых служб по оказанию правовой помощи при налоговом контроле и взимании налогов и т. д. Рассматриваемые отношения

¹⁰ Пинская М. Р., Бауэр В. П., Ворожжихин В. В. и др. Международное налогообложение : монография. М. : Инфра-М, 2018.

относятся к предмету международного публичного права, а международное налоговое право будет выступать как относительно самостоятельный блок (институт, подотрасль) международного публичного права.

Общепризнанные принципы и нормы международного права в качестве основы правового регулирования прямо называются в Конституции РФ и российском законодательстве, а также применяются в судебной практике. Ссылки на обычные источники международного права можно найти в постановлениях высших органов судебной власти, обобщающих практику, где названы некоторые источники общепризнанных принципов и норм международного права. В одном из них отмечается, что такие принципы закреплены в международных пактах, конвенциях и иных документах, например, во Всеобщей декларации прав человека, Международном пакте о гражданских и политических правах, Международном пакте об экономических, социальных и культурных правах. Постановление Пленума Верховного суда РФ № 5 от 10.10.2003 г., раскрывающее общепризнанные принципы и нормы международного права, разъясняет, что под такими принципами «...следует понимать основополагающие императивные нормы международного права, принимаемые и признаваемые международным сообществом государств в целом, отклонение от которых недопустимо».

К общепризнанным принципам международного права, в частности, относятся принцип всеобщего уважения прав человека и принцип добросовестного выполнения международных обязательств. Под общепризнанной нормой международного права следует понимать правило поведения, принимаемое и признаваемое международным сообществом государств в целом в качестве юридически обязательного. Содержание указанных принципов и норм международного права может раскрываться, в частности, в документах Организации Объединенных Наций и ее специализированных учреждений».

Международно-правовой обычай основывается на международной практике государств и означает сложившееся на практике обыкновение, ставшее юридически обязательным в силу частого применения. Международный обычай в налоговом праве с трудом поддается систематизации и представляет собой скорее основные юридические принципы налогообложения, принятые в налоговых системах развитых стран.

Доктрина – это вспомогательный источник международного налогового права в системе международно-правовых источников регулирования налогообложения нерезидентов. Она выступает в форме толкований международных соглашений, рекомендаций и иных ненормативных актов международных организаций, научных концепций, теоретических исследований. Доктрина в налоговом праве бывает официальной и научной. Официальная доктрина разрабатывается на национальном уровне и принимает различ-

ные формы: циркуляры, комментарии, иные документы, которые исходят от компетентных органов, но вместе с тем не имеют значения официального толкования положений законодательства. Научная доктрина разрабатывается в специализированных научных центрах, обеспечивающих методическое и научное сопровождение государственной политики в налоговой, внешнеэкономической и таможенной областях, и в традиционных университетских и академических учреждениях в рамках основного профиля их деятельности¹¹.

Налоговое обязательство возникает в силу действия норм национального налогового законодательства (включая Конституцию) каждого государства. В большинстве государств в отношении каждого налога действует отдельный закон либо ряд законов, либо Налоговый кодекс (как, например, в России и США). Внутреннее законодательство есть тот фундамент, на основе которого возводятся иные источники международного налогового права. Если вопрос не находит отражения или решения в каком-либо прочем источнике, то национальное налоговое право становится единственным источником регулирования.

Именно национальный налоговый закон устанавливает существенные элементы налога в трансграничной операции: субъект, объект, налоговую базу и ставку, механизм исчисления и уплаты налога. В национальном же законе должны быть установлены и обозначены связующие факторы для иностранного элемента в части его привязки к национальной налоговой системе. Наиболее известные из таких факторов – принципы резидентства и источника для аллокации подоходного налогообложения в международной сфере. Кроме того, национальный налоговый закон обычно также устанавливает механизмы учета иностранных налогов для устранения двойного налогообложения.

Действие национальных налоговых законов создает одностороннее обязательство в отношении всех субъектов, подпадающих под налоговую юрисдикцию государства, основанную на его суверенитете. Поскольку изначально такие действия государств не скоординированы, то две налоговые юрисдикции неизбежно сталкиваются. Особенно остро данная проблема проявилась уже в конце XIX в. с повсеместным принятием подоходного налога, в это же время возникли и первые двусторонние соглашения о налогах, в которых государства договаривались об аллокации налоговых прав и устранении двойного налогообложения.

Налоговые соглашения – это двусторонние или многосторонние международные договоры, что во многом объясняет их назначение. Основные

¹¹ См.: *Свиухов В. Г., Оканова Т. Н.* Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности : учебник. М. : Магистр, 2016.

бенефициары налоговых соглашений – это налогоплательщики, резиденты договаривающихся стран, поэтому многие положения соглашений имплементируются посредством соответствующих прав налогоплательщиков, предусмотренных в национальном праве. Стоит отметить интересное свойство таких прав: они происходят из двустороннего договора между государствами о распределении налоговых правомочий государств относительно их аллокации между ними, но выгоду от такой аллокации получают индивидуальные налогоплательщики¹².

Тексты соглашений, как правило, основаны на модельных документах, которые достаточно кратки и не отражают многообразия коммерческих и личных трансграничных ситуаций. Язык налоговых соглашений труден для восприятия, а также зачастую использует устаревшие термины и концепции в силу истории составления модельных норм, на которых базируются двусторонние современные соглашения. Канадский судья Миллер отмечал, что соглашения... не являются маяками четкости. Наверное, рискованно сначала для десятков участников переговорных делегаций по выработке многоязычных версий МК ОЭСР, а затем для двух стран попытаться применить данную модель для их обстоятельств – в конечном итоге мы имеем скорее верблюда, нежели коня.

Право ЕС основано на двух основополагающих документах – Договоре о ЕС (*Treaty on European Union*) и Договоре о функционировании ЕС (*Treaty on the functioning of the European Union*), а также на Уставе ЕС о фундаментальных правах (*Charter of Fundamental Rights of the European Union*, 2012). Они заменили собой комплекс более ранних международных документов о создании ЕС, заключенных в 1950-е гг. Как и любой международный договор, законодательство ЕС также инкорпорировано в национальное право государств – членов ЕС по установленной процедуре. Кроме того, законодательство ЕС применяется согласно решениям Европейского суда. Одно из важнейших решений данного суда *Van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen* гласит, что субъекты ЕС применяют международные договоры ЕС напрямую, невзирая на нормы законодательства стран-членов, т. е. договоры имеют прямое действие.

Рассмотрим проблему внутриштатного налогообложения в США, ведь сами США – федеративное государство, в котором взимается как федеральный подоходный налог (*Federal Income Tax*), так и подоходные налоги и налоги с продаж (*sales and use tax*) на уровне отдельных штатов. Каждый штат устанавливал собственные принципы привязки дохода, прибыли или выручки к своей территории, что порождало неизбежные конфликты

¹² См.: Погорлецкий А. И. Международное налогообложение : учебник. СПб. : Изд-во В. А. Михайлова, 2017.

юрисдикций двух и более штатов внутри самих США. Под воздействием судебной практики выработалось понятие существенной связи, или нексуса (*nexus, substantial nexus*) с территорией штата. Термин «нексус» описывает ситуацию, в которой предприятие (бизнес) подлежит налогообложению на территории штата по причине связи с ней. В международном налоговом глоссарии IBFD дается такое определение нексуса: «Термин обычно используется в контексте юрисдикции штата в отношении налогообложения иностранного или нерезидентного лица. Как таковой он означает, насколько имеют место релевантные факторы, связывающие это лицо с соответствующей юрисдикцией, таким образом, чтобы оправдать взимание налога. Факторы, которые обычно рассматриваются как релевантные, которые могут различаться по фактам и обстоятельствам, или в зависимости от налога в пределах одной юрисдикции, или между юрисдикциями, включают в себя физическое присутствие или экономическую деятельность, или комбинацию того и другого».

Нексус, таким образом, определяет налоговую обязанность для целей налогов штата (обычно налога на прибыль или налога с продаж), означает также минимальный предел или количественный показатель присутствия бизнеса на территории, достаточный, чтобы штат мог применить свою налоговую юрисдикцию к бизнесу. Если налогоплательщик имеет нексус к территории штата, то он становится налогообязанным на территории данного штата.

Что касается налога на прибыль, обычно нексус образуется, если бизнес извлекает доходы из источников в пределах штата; владеет имуществом (либо арендует его) в штате; нанимает на территории штата персонал, который вовлекается в деятельность, превышающую «простое согласование»; владеет недвижимым имуществом либо капиталом на территории штата. Конкретные факторы нексуса в разных штатах отличны друг от друга.

Для налога с продаж факторы нексуса определены менее конкретно. Примеры таких критериев:

- 1) физическое расположение бизнеса на территории штата;
- 2) сотрудники, работающие на территории штата;
- 3) имущество (включая нематериальные активы) на территории штата;
- 4) персонал, регулярно согласовывающий сделки на территории штата.

Критерии образования нексуса в каждом штате собственные, они сложны и представляют собой анализ конкретных фактов и обстоятельств.

Таким образом, налоговая юрисдикция государства включает в себя лиц, предметы, объекты, находящиеся в сфере налоговой обязанности. Она определяется с помощью привязки или существенной связи со страной (либо с территорией субъекта федеративного государства) и может дей-

ствовать в отношении и общемировых доходов лиц, и ограниченного круга доходов (из источников в стране/субъекте).

В мае 2011 г. в конгрессе США состоялись слушания бюджетного комитета (*Ways and Means Committee*) палаты представителей США. Участники слушаний наиболее полно обобщили новейшие тенденции развития национальных систем в части их тяготения к принципу территориальности.

По правилам территориальной системы налогообложения прибыль МНК и ТНК облагается налогом только в той стране, где она зарабатывается. К примеру, прибыль дочерних компаний и филиалов МНК за рубежом не облагается налогом в стране расположения МНК. Эта система коренным образом отличается от применяемой в настоящее время в США. Весь общемировой доход компаний, зарегистрированных как корпорации США (*U. S. domestic corporation*), облагается налогом. Причем неважно, где заработан доход, внутри страны или за ее пределами. Налог, уплаченный компанией за рубежом, разрешено вычесть из общей суммы, рассчитанной по налоговым правилам США. Это устраняет двойное налогообложение иностранной прибыли американских корпораций.

Что касается прибыли дочерних компаний американской МНК, которые работают исключительно за рубежом, – она не облагается налогом на прибыль в США до их репатриации в материнскую МНК в форме дивидендов. Поэтому корпорации могут не репатриировать дивиденды в принципе, раз за разом выбирая постоянную отсрочку (*permanent deferral*) налогообложения иностранных дивидендов от американского налога. Именно поэтому в Кодексе внутренних доходов США в 1960-х гг. появились правила, ограничивающие возможности для такой отсрочки, известные как правила подраздела Ф (*Subpart F*), их еще называют законодательством о контролируемых иностранных компаниях/корпорациях (*controlled foreign corporation/company rules*).

Высокая ставка корпоративного налога, применяемая одновременно с общемировой системой налогообложения, способствует тому, что компаниям выгоднее получать долговое финансирование, чем использовать заработанную прибыль для роста.

5.3. Международно-правовые основы борьбы с налоговыми преступлениями

Уклонение от налогов всегда было деятельностью нелегальной, несовместимой с налоговым законодательством. Оно может заключаться, например, в предъявлении фальсифицированных деклараций. Один из распространенных способов уклонения от налогов в собственной стране –

перемещение деятельности или капитала в другую страну, благодаря чему они становятся скрытыми от национальных налоговых служб.

Страны, чьи плательщики налогов, спасаясь от налогов, прячутся в «налоговых гаванях», стараются усовершенствовать законодательство, чтобы крепче закрыть перед своими гражданами ворота «налогового рая». Введенные правила и запреты делятся на две категории:

- распоряжения общего плана;
- особые правила: нормативы, регулирующие использование «налоговых гаваней» холдинговыми компаниями и корпорациями, контролируемые иностранцами. В налоговом законодательстве США эти правила выделены в подраздел F (*Subpart F*).

Кроме репутации «налогового рая», оффшорные центры приобрели сомнительную славу мест, где отмываются и легализируются «грязные» деньги. Таким термином называют деньги, приобретенные преступным путем. А совокупность действий, которые преследуют цель сокрытия настоящих источников происхождения этих денег и предоставляют им признаки легального происхождения, получила название «отмывание денег».

Источники возникновения «грязных» денег:

- сфера налоговой преступности: двойная бухгалтерия, занижение прибыли, манипуляции с активами и пассивами;
- взятки (они, как правило, не облагаются налогом).

Процесс нелегального трансферта, который опережает размещение «грязных» денег, называют «подготовкой места расположения». Кроме подготовительной стадии, процесс отмывания денег содержит в себе три стадии:

- размещение – доходы, полученные непосредственно от преступления, впервые размещаются в финансовых учреждениях или используются для скупки различных видов активов, в т. ч. ценных бумаг;
- маскировка (припрятывание) – начинается первая попытка припрятывания, или маскировки, источника происхождения и идентичности собственника денег;
- интеграция (легитимация) – деньги вводятся в легальные хозяйственные структуры и финансовые системы с целью их остаточной ассимиляции со всеми находящимися там средствами.

На сегодняшний день ведущей организацией, которая борется с отмыванием денег и другого имущества, приобретенного криминальным путем, является Группа разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег – FATF (*Financial Action Task Force*) – влиятельный межгосударственный орган, созданный в 1989 г. и объединяющий 31 страну и 2 международные организации.

Международное сотрудничество по налоговым вопросам включает в себя ряд методов, выявленных и разработанных совместными усилиями налоговых администраций государств и международных организаций, осуществляющих работу в области налогообложения. Каждый из вышеуказанных методов опирается на нормативно-правовую базу, позволяющую осуществлять контроль за деятельностью налогоплательщиков не только в границах национального государства, но и за его пределами, а также обладает уникальными характеристиками, особенностями, преимуществами и недостатками. Для наиболее полного изучения признаков, характеристик, свойств и факторов каждого конкретного метода предлагается их классификация по определенным критериям. Необходимость классификации обусловлена:

- во-первых, ее отсутствием в известных российских источниках;
- во-вторых – необходимостью дифференциации изучаемых явлений;
- в-третьих – потребностью проведения сравнительного анализа и выявления слабых черт в каждом конкретном методе, что позволило бы сфокусировать внимание на наиболее проблемных аспектах.

Представленные методы отличаются степенью изученности и применения на практике, объемом и составом необходимых затрат, однако преследуют общую цель – пресечение случаев уклонения от уплаты налогов и увеличение поступлений в бюджет. Данная классификация имеет следующую структуру:

- обмен налоговой информацией;
- помощь в сборе налогов;
- совместная налоговая проверка;
- одновременная налоговая проверка;
- налоговая проверка за границей.

Распределение методов международного сотрудничества налоговых администраций по степени изученности, значению и результативности выглядит следующим образом:

• Наиболее изученные, широко распространенные и результативные методы:

- обмен налоговой информацией;
- помощь в сборе налогов;

• Методы, имеющие перспективное значение и требующие дальнейшего изучения:

- одновременная налоговая проверка;
- совместная налоговая проверка;
- налоговая проверка за границей.

Данная классификация затрагивает все известные на сегодняшний день методы сотрудничества налоговых администраций с целью повышения эффективности сбора налогов и дает точную характеристику каждому из них.

Одним из потенциально эффективных способов международного сотрудничества в целях налогообложения является проведение одновременных налоговых проверок.

Одновременные налоговые проверки (*Simultaneous Tax Examinations*)

Одновременные налоговые проверки – это проверки налогоплательщиков/(налогоплательщика), в отношении которых/(ого) оба государства имеют взаимную или относительную заинтересованность, осуществляемые двумя или более государствами одновременно и независимо друг от друга, каждое государство на своей территории, для последующего обмена необходимой информацией.

Одновременные налоговые проверки являются одной из форм сотрудничества, используемого по широкому кругу международных налоговых вопросов. Одновременные налоговые проверки проводятся, когда информация, находящаяся у третьей страны, является так называемым ключом к налоговой проверке.

Нормативно-правовой базой для проведения одновременных налоговых проверок служат:

- статья «Обмен информацией» двусторонней налоговой конвенции, как она сформулирована в ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал, а также соответствующая статья соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения;
- ст. 8 Совместной конвенции Совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам;
- ст. 12 Конвенции стран Северной Европы об оказании содействия по налоговым вопросам;
- ст. 8b Директивы Совета ЕС 77/799/ЕЕС по взаимной помощи, дополненная Директивой Совета 2004/56/ЕС93/2003;
- ст. 12 Регламента Совета ЕС по административному сотрудничеству в области НДС 1798/2003;
- положения соглашений об обмене налоговой информацией, смоделированные на базе ст. 5 СИАТ Модельного соглашения об обмене налоговой информацией.

Любой обмен информацией, который осуществляется в рамках проведения одновременной налоговой проверки, должен реализовываться в соответствии с положениями указанных выше правовых инструментов.

Налоговые проверки за границей (*Tax examinations abroad*)

Традиционно обмен налоговой информацией между компетентными органами иностранных государств осуществляется в письменной форме, которая зачастую является достаточно трудоемкой и требующей больших

затрат времени. По этой причине эффективность обмена налоговой информацией может снижаться по сравнению с другими формами международного сотрудничества по налоговым вопросам.

Для того чтобы упростить для налоговой администрации процесс получения ясного и детального понимания деловых взаимоотношений между резидентом государства, в отношении которого проводится проверка, и его иностранными партнерами, является полезным вплотную приблизиться к налоговой проверке в данном иностранном государстве. Кроме того, нередки ситуации, когда налоговые инспекторы не в состоянии проверить бухгалтерскую отчетность в своем государстве, поскольку законодательство данного государства дает право налогоплательщику хранить отчетность в каком-либо ином государстве. Во всех вышеперечисленных случаях применяются налоговые проверки за границей.

Ст. 6 Модельного соглашения об обмене информацией в налоговых целях содержит определение налоговой проверки за границей: «одна договаривающаяся сторона может позволить представителям другой договаривающейся стороны прибыть на территорию первой стороны с целью допроса лиц и проверки отчетности с письменного согласия лиц, в отношении которых проводится проверка. Компетентные органы второй стороны должны уведомить компетентные органы первой стороны о времени и месте встречи с проверяемыми лицами». Основным принципом такого сотрудничества является принцип взаимности.

Если внутреннее законодательство запрашиваемого государства допускает присутствие иностранных проверяющих при проведении налоговой проверки, официальные представители компетентного органа могут участвовать при проведении налоговой проверки, осуществляемой запрашиваемым государством.

Участие представителей иностранных налоговых органов в налоговой проверке, осуществляемой запрашиваемым государством, может быть как активным, так и пассивным. Согласно законодательству некоторых государств, например Франции, допускается лишь пассивное присутствие иностранных проверяющих в ходе налоговой проверки. Иными словами, запрещается проведение допросов налогоплательщика или иных свидетелей, истребование документов и иные мероприятия напрямую иностранным налоговым инспектором.

Некоторые государства допускают активное участие компетентных иностранных лиц при проведении налоговой проверки. При данных обстоятельствах отдельные страны позволяют иностранным налоговым инспекторам проводить допросы, изучать бухгалтерскую отчетность налогоплательщика в рамках проведения налоговой проверки.

Также возможна ситуация, когда налоговая администрация может уполномочить проверяющего из другой страны осмотреть территорию компании, опросить свидетелей и проверить отчетность налогоплательщика с письменного согласия проверяемого лица. В этом случае запрашиваемое государство может определить в качестве обязательного условия присутствие в ходе проводимых мероприятий налогового инспектора данного запрашиваемого государства. При этих обстоятельствах иностранные налоговые инспекторы не имеют возможности принудительно заставить раскрыть какую-либо информацию. Данный подход полезен для таких юрисдикций, которые позволяют запрашиваемой стороне сохранять полный контроль над процессом и быть освобожденными от каких-либо расходов, с которыми они могли бы столкнуться.

Все налоговые проверки считаются эффективным инструментом контроля вследствие того, что полученная в их ходе информация является наиболее полезной и точной.

Налоговые проверки осуществляются достаточно оперативно, не отвлекают налогоплательщика от осуществления основной деятельности и не влекут за собой изъятия основных документов посредством того, что налоговые администрации работают друг с другом в отношении одного и того же налогоплательщика или группы налогоплательщиков. Подобное сотрудничество сокращает количество расходов и существенно экономит время, что является плюсом как для налогоплательщика, так и для налоговых администраций.

Налоговые проверки за границей, сопровождаемые запросом о предоставлении информации, осуществляются в рамках следующей нормативно-правовой базы:

- статья «Обмен информацией» двусторонней налоговой конвенции, как она сформулирована в ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал, а также соответствующая статья соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения;
- ст. 9 Совместной конвенции Совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам;
- ст. 6 Директивы Совета ЕС 77/799/ЕЕС по взаимной помощи, дополненная Директивой Совета 2004/56/ЕС93/2003;
- ст. 11-2 Регламента Совета ЕС по административному сотрудничеству в области НДС 1798/2003;
- положения соглашений об обмене налоговой информацией, смоделированные на базе ст. 6 Модельного соглашения ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам и ст. 6 Модельного соглашения об обмене налоговой информацией (СИАТ).

Любой обмен информацией, являющийся следствием налоговых проверок за границей, независимо от того, осуществляется он по запросу или на спонтанной основе, должен реализовываться через компетентные органы, как определено в положениях указанных выше правовых инструментов.

Государство, получившее запрос о присутствии иностранных проверяющих при проведении налоговой проверки, определяет, будет ли нарушаться внутреннее законодательство, суверенитет или обычная административная процедура при принятии положительного решения, а также может ли запрашивающее государство предоставить подобную возможность в случае, если это будет необходимо.

Препятствием для проведения налоговых проверок за границей является:

– во-первых, возможный отказ запрашиваемого государства разрешить присутствие иностранных аудиторов при проведении налоговой проверки в запрашиваемом государстве. Данный отказ может быть мотивирован как объективными причинами, о которых уже упоминалось выше: нарушением суверенитета, нарушением обычной административной процедуры, нарушением законодательства и иными, так и субъективным нежеланием допускать присутствие иностранных проверяющих при проведении налоговой проверки;

– во-вторых, проведение подобного мероприятия является достаточно затратным и применяется только в тех случаях, когда потенциальный доход в бюджет оценивается как значительный и в разы превышает затраты на проведение проверки.

Совместные налоговые проверки (*Joint audits*)

Вследствие «исчезновения границ» в сегодняшнем мире и роста международных сделок с участием как юридических, так и физических лиц, налоговые органы столкнулись с необходимостью осуществления более тесного международного сотрудничества с целью оптимизации согласованности между национальными и международными налоговыми правилами.

Типы сотрудничества налоговых органов могут варьироваться от традиционного обмена информацией, осуществляемого в рамках соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения, до оказания различного рода помощи налоговым органам договаривающихся государств, включая проведение совместных налоговых проверок налогоплательщиков.

Совместные налоговые проверки представляют собой новую форму скоординированных действий между государствами. Совместной налоговой проверкой считается налоговая проверка, проводимая одновременно двумя или более странами в отношении одного или нескольких налогоплательщиков, для получения полной картины в отношении трансграничной деятельности налогоплательщика.

Совместные налоговые проверки проводятся для достижения следующих целей:

1. Понимания различий законодательства и административных процедур иностранных государств;
2. Увеличения осведомленности налоговых инспекторов в отношении доступных возможностей в вопросах международных налоговых рисков;
3. Признания и изучения различных методик проведения налоговых проверок;
4. Определения и улучшения будущих сфер сотрудничества;
5. Избежания двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Контрольные тесты

1. Система производного налогообложения, применяемая в зарубежных государствах:

- а) предполагает параллельное взимание одного и того же налога на уровне федерации и местных органов власти;
- б) когда местные налоги полностью привязываются к аналогичным, взимаемым центральными органами власти;
- в) когда один и тот же налог взимается и на федеральном уровне, и на уровне местных органов власти;
- г) когда ставка местного налога исчисляется в соответствии с федеральным законодательством.

2. Учет финансового положения налогоплательщика и его платежеспособности ложится в основу классификации налогов на следующие виды:

- а) прямые и косвенные;
- б) личные и реальные;
- в) общие и специальные;
- г) федеральные, региональные и местные.

3. Шедулярная система налогообложения доходов физических лиц используется:

- а) в Соединенных Штатах Америки;
- б) во Франции;
- в) в Великобритании;
- г) в Швейцарии.

4. Система взаимоисключающего налогообложения предусмотрена законодательством:

- а) Франции;
- б) Германии;
- в) Италии;
- г) Испании.

5. Критерий налогового domicilia используется:

- а) при определении принципа территориальной привязки;
- б) при определении принадлежности к гражданству;
- в) при определении налогового суверенитета;
- г) при определении принципа резидентства.

6. Двойное юридическое налогообложение – это ситуация, когда:

а) один и тот же налогоплательщик облагается в отношении одного и того же дохода одинаковыми или сопоставимыми налогами;

б) один и тот же налог взимается и на федеральном уровне, и на уровне территориального образования;

в) один и тот же налогоплательщик облагается в отношении одного и того же дохода одинаковыми или сопоставимыми налогами два и более раза в один период;

г) с одного и того же дохода налог уплачивают несколько его последовательных получателей.

7. Компания имеет статус нерезидентной оффшорной компании, если:

а) регистрируется в данной юрисдикции, никакие операции внутри страны не ведет и управляется из-за рубежа иностранными директорами;

б) если она принадлежит нерезидентам, но управляется местными директорами, имеет на территории данной юрисдикции свой офис и ведет оффшорные операции;

в) регистрируется в данной юрисдикции и ведет оффшорные операции;

г) принадлежит нерезидентам и ведет оффшорные операции.

8. Налоговая юрисдикция государства в отношении резидентов действует:

а) только в пределах территории государства;

б) как в пределах территории государства, так и за пределами его территории.

9. Мировой налоговый кодекс – это:

а) нормативный документ, регулирующий международные налоговые отношения;

б) типовой документ, предназначенный для подготовки национального налогового законодательства;

в) документ, устанавливающий обязательные ставки косвенных налогов, уплачиваемых субъектами внешнеэкономической деятельности;

г) документ, устанавливающий ставки прямых налогов, применяемых при обложении доходов от внешнеэкономической деятельности.

10. Доходы, получаемые в одном государстве резидентом другого государства, подлежат налогообложению в первом государстве в случае, если они:

а) получены из источников в первом государстве;

б) получены через расположенное в первом государстве постоянное представительство;

в) в обоих случаях.

11. Целями заключения международных налоговых соглашений не является:
- а) урегулирование двойного налогообложения;
 - б) борьба с уклонением от уплаты налогов;
 - в) выработка процедуры урегулирования спорных вопросов;
 - г) создание оптимальных условий для международного налогового планирования.
12. Международные налоговые соглашения:
- а) всегда имеют приоритет над национальным законодательством любого государства;
 - б) применяются в случаях, не урегулированных национальными законодательствами государств;
 - в) имеют равную силу с внутренними законами;
 - г) как правило, имеют приоритет над национальным законодательством, но могут иметь и равную силу с национальными законами государства.
13. Типовая модель Организации экономического сотрудничества и развития в основу налогообложения ставит принцип:
- а) гражданства;
 - б) территориальности;
 - в) резидентства;
 - г) резидентства, основанного на гражданстве.
14. Импутационная система налогообложения прибыли компаний действует:
- а) в Германии;
 - б) в Испании;
 - в) во Франции;
 - г) в Великобритании.
15. Большой налоговый союз образовался:
- а) в результате налоговых реформ в Германии;
 - б) в результате европейской налоговой гармонизации;
 - в) во Франции после введения НДС;
 - г) в результате налоговых реформ в Великобритании.
16. Налоговая гармонизация – это:
- а) сближение национальных налоговых политик нескольких стран, уровней налогообложения и способов определения налогооблагаемой базы;
 - б) снижение уровня налогообложения одновременно в нескольких странах;
 - в) проведение мероприятий с целью повышения эффективности налогового планирования;
 - г) увеличение налоговых льгот по определенным видам деятельности.
17. Какая из перечисленных стран не может быть отнесена к числу безналоговых или стран со льготной налоговой политикой:
- а) Швеция;
 - б) Ирландия;
 - в) Андорра;
 - г) Люксембург.

18. Для целей налогового планирования налоги классифицируют на следующие группы:

- а) общие и специальные;
- б) федеральные, региональные и местные;
- в) налоги на доходы, налоги на расходы и налоги на имущество;
- г) личные и реальные.

19. Впервые налог на добавленную стоимость был введен:

- а) в Соединенных Штатах Америки;
- б) в Италии;
- в) во Франции;
- г) в Бельгии.

20. Типовая модель международного соглашения Соединенных Штатов Америки в основу налогообложения ставит принцип:

- а) гражданства;
- б) территориальности;
- в) резидентства;
- г) резидентства, основанного на гражданстве.

Раздел 2

МЕХАНИЗМ ИСЧИСЛЕНИЯ
И УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.
ПОРЯДОК ПРИМЕНЕНИЯ
СПЕЦИАЛЬНЫХ
НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

Глава 6

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

6.1. Налог на добавленную стоимость (НДС)

Механизм исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость регламентирован положениями гл. 21 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщиками признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза. В этом пункте предполагается, что как физические, так и юридические лица при перемещении товаров через таможенную границу обязаны уплатить НДС в стране, где товар предназначен для реализации конечному потребителю. В этом пункте реализуются международные договоры об устранении двойного налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС на добавленную стоимость (по первым трем объектам налогообложения, при условии, что нет реализации подакцизных товаров), связанных с исчислением и уплатой НДС. Такое освобождение можно получить, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб. Освобождение предусмотрено ст. 145 НК РФ.

Объектами налогообложения выступают:

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.

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.

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. Затем уплаченная сумма НДС будет принята к вычету в установленном порядке, но начисление и уплата НДС должны быть осуществлены в установленный срок по указанному основанию.

4. Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Облагается налогом только импорт товаров (работ, услуг), по экспорту товаров установлена нулевая процентная ставка НДС.

Не признается объектом налогообложения:

- передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, электрических сетей и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления;
- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
- передача на безвозмездной основе, оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- операции по реализации земельных участков (долей в них);
- передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);
- операции по реализации имущества и/или имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами);
- передача на безвозмездной основе в государственную казну Российской Федерации объектов недвижимого имущества;
- передача на безвозмездной основе имущества в собственность Российской Федерации для целей организации и/или проведения научных исследований в Антарктике;
- прочие операции, предусмотренные ст. 146 НК РФ.

Не подлежит налогообложению НДС реализация на территории Российской Федерации:

- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;
- медицинских услуг, оказываемых медицинскими учреждениями, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение, установленное настоящим подпунктом, не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета;
- услуг по содержанию детей в детских дошкольных учреждениях;
- услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в т. ч. маршрутного);
- услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательно-го процесса;

- осуществление банками банковских операций, за некоторым исключением;
- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию, оказываемых страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;
- другие операции, предусмотренные ст. 149 НК РФ.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При определении налоговой базы необходимо учитывать особенности объектов налогообложения. Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные НК РФ *налоговые вычеты*:

- 1) вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении:
 - товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;
 - товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи;
- 2) суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику – иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах России;
- 3) суммы налога, уплаченные покупателями – налоговыми агентами;
- 4) суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав, является *счет-фактура*, который должен быть соответствующим образом оформлен.

Законодательством предусмотрены случаи восстановления принятого к вычету НДС, их перечень и порядок восстановления закреплены ст. 171.1 НК РФ. Восстановлению подлежат суммы, принятые к вычету по приобретенным или построенным объектам основных средств, по которым в некоторых случаях, предусмотренных законодательством, их следует отнести на затраты, связанные с производством и реализацией.

Восстановление сумм, принятых к вычету, применяется к суммам налога, предъявленным налогоплательщику при осуществлении следующих операций:

- 1) при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости, учитываемых как объекты основных средств;

2) при приобретении недвижимого имущества (за исключением космических объектов);

3) при приобретении на территории Российской Федерации или при ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, морских судов, судов внутреннего плавания, судов смешанного (река – море) плавания, воздушных судов и двигателей к ним;

4) при приобретении товаров (работ, услуг) для выполнения строительно-монтажных работ;

5) при выполнении налогоплательщиком строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Восстановление не производится относительно объектов основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода в эксплуатацию которых прошло не менее 15 лет.

В теории исчисление добавленной стоимости можно осуществлять двумя способами:

1. Исходя из того, что добавленной стоимостью признается стоимость, которую закладывают в качестве наценки в цену товаров (работ, услуг). Например, цена товаропроизводителя – 100 ед., продавец устанавливает наценку 25 %, следовательно, добавленная стоимость – 25 ед., с которой следует взять налог.

2. В России формирование добавленной стоимости происходит благодаря налоговым вычетам, что усложняет исчисление налога, но делает систему налогообложения более точной и гибкой, учитывающей особенности налогоплательщика. Рассмотрим схему исчисления и уплаты НДС, применяемую в России (рис. 5).

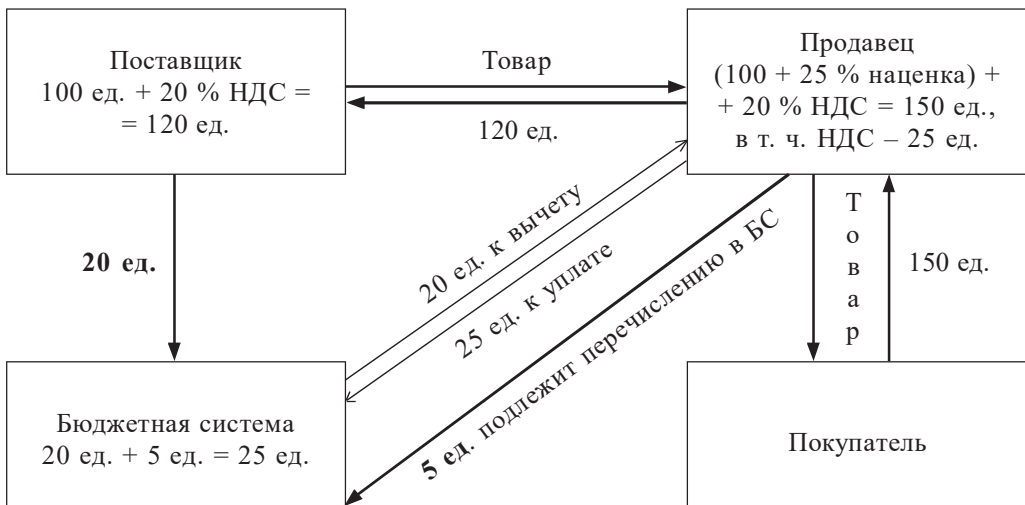


Рис. 5. Схема движения расчетов по НДС, применяемая в РФ

Вся нагрузка по уплате НДС ложится на потребителя, поставщик и продавец выступают посредниками между покупателем и бюджетной системой.

Выше было отмечено, что налогоплательщики имеют право на освобождение от исполнения обязанностей по уплате НДС. Рассмотрим схему движения расчетов по НДС, применяемую в случае, когда продавец не является плательщиком НДС (рис. 6).

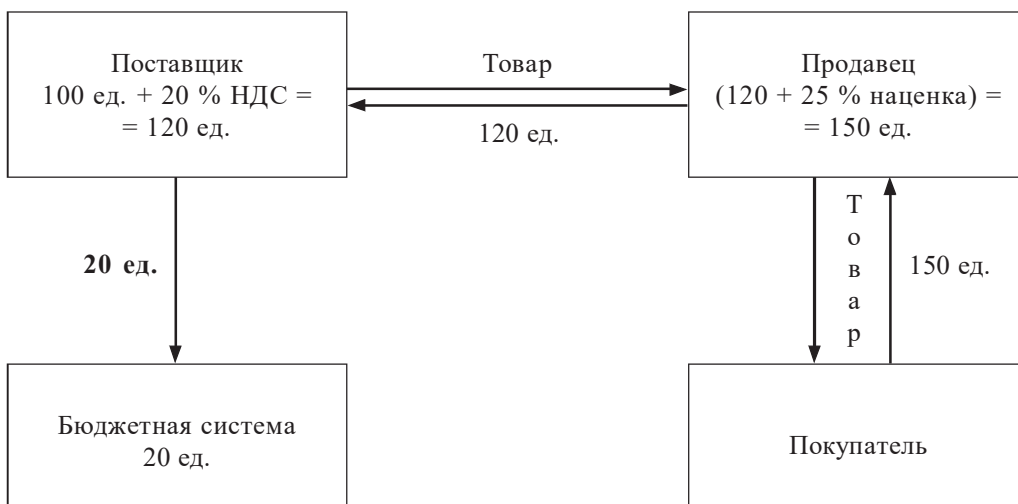


Рис. 6. Схема движения расчетов по НДС при условии, что продавец не является плательщиком НДС

Следует отметить, что освобождение от уплаты НДС дает определенные преимущества. На рис. 6 видно, что продавец, получивший освобождение от уплаты НДС, теряет право на вычет, но получает большую прибыль при неизменной цене на свой товар. При желании продавец может снизить цену на реализуемый товар, повысив его конкурентоспособность, оставив на прежнем уровне размер своей прибыли.

На рис. 7 рассмотрен порядок движения расчетов по НДС при условии, что поставщик не является плательщиком НДС.

На представленной схеме (рис. 7) преимуществом продавца при работе с поставщиками, которые не платят НДС, является отсрочка в отвлечении денежных средств из своего оборота, связанная с тем, что расчеты с бюджетом производятся по окончании налогового периода. При этом общая сумма средств, которая уходит от продавца на рис. 5 и 7, одинаковая – 125 ед.

В целях исчисления НДС *моментом определения налоговой базы* является первая из следующих дат:

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

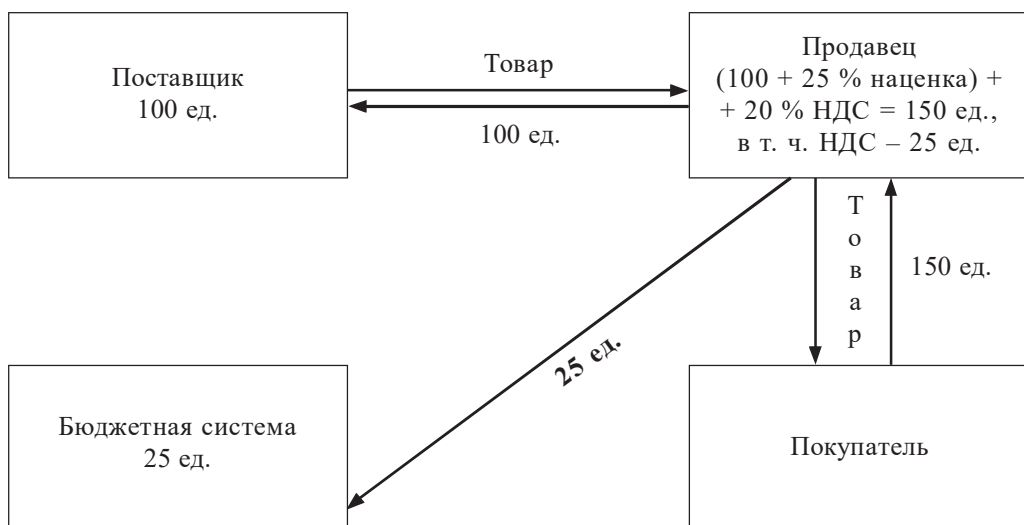


Рис. 7. Схема движения расчетов по НДС при условии, что поставщик не является плательщиком НДС

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

Ставки налога на добавленную стоимость установлены в следующих размерах:

1) 0 %:

- для товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;
- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории Российской Федерации;
- прочих операций, предусмотренных международными соглашениями по устранению двойного налогообложения.

Особенность применения нулевой процентной ставки заключается в том, что у налогоплательщиков сохраняется право на вычет. Обратимся к рис. 8.

При реализации товаров на территории РФ поставщик 1 увеличивает стоимость своего товара на 20 % НДС и реализует поставщику 2. Поставщик 1 перечисляет удержанный НДС в бюджетную систему. Поставщик 2 отгружает товар в режиме экспорта, собирает документы, предусмотренные НК РФ, необходимые для подтверждения экспорта, представляет их в налоговый орган и получает возврат НДС в размере, уплаченном поставщику 1;

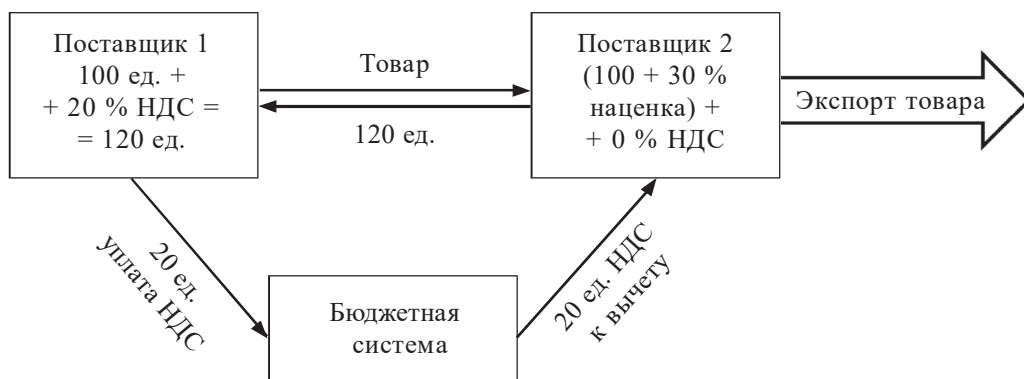


Рис. 8. Схема движения расчетов по НДС при экспорте

2) 10 %:

– для продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, предусмотренному гл. 21 Налогового кодекса РФ;

– периодических печатных изданий и книжной продукции, за исключением изданий рекламного или эротического характера;

– медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, предусмотренному Налоговым кодексом;

– услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа, за исключением услуг, облагаемых нулевой процентной ставкой;

3) 20 % (с 01.01.2019 г.) – для прочих товаров (работ, услуг).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница сумм НДС, полученных от покупателей и налоговых вычетов, предусмотренных законом, увеличенная на суммы налога, подлежащего восстановлению в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ.

Налоговым и отчетным периодом признается квартал.

Декларация в налоговый орган представляется до 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Налог исчисляется и уплачивается в бюджет за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Пример

ООО «Помидор» в отчетном периоде:

а) отгрузило продукции собственного производства (холодильники) на сумму 8 600 000 руб., в том числе НДС;

б) получило оплату за отгруженную в отчетном периоде продукцию в сумме 6 400 000 руб., в том числе НДС;

в) получило аванс в счет предстоящих поставок в сумме 1 400 000 руб., в том числе НДС;

г) оплатило материалов, переданных в производство в отчетном периоде, в сумме 7 300 000 руб., в том числе НДС, указанный в счете-фактуре поставщика – 1 216 667 руб.;

д) перечислило взнос в уставный капитал вновь созданного предприятия в размере – 800 000 руб.;

е) оплатило очередной платеж по кредиту, полученному от регионального банка на покупку оборудования в размере – 192 000 руб.;

З а д а н и е: определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет (возмещению из бюджета).

Р е ш е н и е:

1. Определяем сумму НДС с реализации. Поскольку первой из дат была отгрузка, то оплату (6 400 000 руб.) при исчислении НДС не следует учитывать:

$$8\,600\,000 \text{ руб.} \times 20\% / 120\% = 1\,433\,333 \text{ руб.};$$

2. НДС с аванса (первая дата – оплата):

$$1\,400\,000 \text{ руб.} \times 20\% / 120\% = 233\,333 \text{ руб.}$$

Итого НДС с реализации:

$$1\,433\,333 \text{ руб.} + 233\,333 \text{ руб.} = 1\,666\,666 \text{ руб.};$$

3. НДС к вычету в сумме 1 216 667 руб. ООО «Помидор» имеет право принять на основании счета-фактуры поставщика;

4. Взносы в уставный капитал не подлежат налогообложению НДС и права на вычет не дают;

5. Внесение платежа по кредиту не предполагает наличие НДС и вычета.

О т в е т: НДС к уплате в бюджет составит 449 999 руб.

$$(1\,666\,666 \text{ руб.} - 1\,216\,667 \text{ руб.}).$$

6.2. Акцизы

Порядок исчисления и уплаты акцизов регламентирован гл. 22 НК РФ. Акцизы – федеральный, косвенный налог.

Налогоплательщиками акциза признаются:

1) организации;

2) индивидуальные предприниматели;

3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, определяемые в соответствии с правом Евразийского экономического союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Перечень подакцизных товаров представлен в табл. 5.

Объектом налогообложения признается:

1) реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в т. ч. реализация предметов залога

Т а б л и ц а 5

Подакцизные товары¹

Группы подакцизных товаров	Виды подакцизных товаров
Спирт и спиртосодержащая продукция	1. Этиловый спирт; 2. Спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 %, за некоторым исключением, предусмотренным НК РФ; 3. Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 %, за исключением пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством РФ
Табак, табачная продукция, иная продукция, используемая для курения	4. Табачная продукция; 5. Электронные системы доставки никотина; 6. Жидкости для электронных систем доставки никотина; 7. Табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания
Нефтепродукты	8. Автомобильный бензин; 9. Дизельное топливо; 10. Моторные масла для дизельных и/или карбюраторных (инжекторных) двигателей; 11. Прямогонный бензин; 12. Средние дистилляты; 13. Бензол, параксилол, ортоксилол; 14. Авиационный керосин; 14.1. Нефтяное сырье; 14.2. Темное судовое топливо; 15. Природный газ
Прочие подакцизные товары	16. Автомобили легковые; 17. Мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.)

и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

2) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в т. ч. полу-

¹ Налоговый кодекс РФ. Ст. 181.

чение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

3) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за некоторым исключением, предусмотренным законодательством;

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

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

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

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

8) прочие объекты, предусмотренные ст. 182 НК РФ.

Не подлежат налогообложению следующие операции:

1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

2) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта;

3) первичная реализация (передача) конфискованных и/или бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;

4) и прочие в соответствии со ст. 183 НК РФ.

Налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории и объекты, находящиеся под ее юрисдикцией, приобретших статус товаров Евразийского экономического союза, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров, если иное не установлено законом. Вычеты по акцизам предоставляются аналогично вычетам по НДС.

Налоговая база устанавливается в зависимости от вида подакцизных товаров в литрах, тоннах, лошадиных силах, штуках и прочих измерителях.

Налоговый период – месяц. Уплата акцизов производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено налоговым законодательством.

Ставки по акцизам устанавливаются в рублях за единицу налоговой базы и дифференцируются по видам подакцизных товаров с учетом их характеристик. Ставки предусмотрены ст. 193 НК РФ.

Пример

В РФ произведен автомобиль KIA OPTIMA GT с мощностью двигателя 245 л. с.

З а д а н и е: определить сумму акциза, подлежащую перечислению в бюджетную систему.

Р е ш е н и е

На основании ст. 193 НК РФ по состоянию на 01.01.2020 г. ставка акциза для автомобилей с мощностью двигателя свыше 200 л. с. до 300 л. с. включительно установлена в 773 руб. за лошадиную силу.

Произведем расчет:

$$245 \text{ л. с.} \times 773 \text{ руб.} = 189\,385 \text{ руб.}$$

О т в е т: 189 385 руб. – сумма акциза, подлежащая перечислению в бюджетную систему. Данная сумма будет включена производителем в стоимость автомобиля и удержана с покупателя в момент реализации подакцизной продукции.

6.3. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Регулируется гл. 23 ч. 2 НК РФ (табл. 6).

Т а б л и ц а 6

Налогоплательщики и объект налогообложения по НДФЛ

Налогоплательщики (ст. 207 НК РФ)	Объект налогообложения (ст. 209 НК РФ)
Физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (т. е. пребывающие на территории РФ более 183 дней в течение 12 последовательных календарных месяцев)	Доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и/или от источников за пределами Российской Федерации
Физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации	Доход, полученный от источников в Российской Федерации

При определении *налоговой базы* учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, а также доходы, полученные в форме материальной выгоды.

Налоговая база определяется отдельно в отношении каждого дохода, облагаемого по различным ставкам.

Если ставка 13 %, за исключением доходов в виде дивидендов, то налоговая база определяется как денежное выражение полученных доходов, уменьшенных на величину налоговых вычетов. Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов окажется больше облагаемых доходов, то налоговая база принимается равной нулю и на следующие налоговые периоды эта разница не переносится, за исключением имущественного вычета по приобретению или строительству жилья.

Если предусмотрены другие налоговые ставки, то налоговая база определяется как денежное выражение полученных доходов. При этом налоговые вычеты в отношении таких доходов не применяются.

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей *в натуральной форме* в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 105.3 Налогового кодекса РФ. При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость и акцизов.

Доходы налогоплательщика, полученные *в форме материальной выгоды*, делятся на три группы:

1. Материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей. Данная материальная выгода определяется:

а) как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $2/3$ действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

б) превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9 % годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Материальная выгода, рассмотренная в п. 1, подлежит налогообложению НДФЛ по ставке 35 %.

Пример

Работнику на предприятии была предоставлена ссуда в размере 100 000 руб. под 3 % годовых, сроком на 3 мес., с условием возврата всей суммы в конце срока.

З а д а н и е: определить сумму НДФЛ с материальной выгоды, подлежащую перечислению в бюджетную систему. При этом ставка рефинансирования была установлена на уровне 6,5 %.

Р е ш е н и е:

1. Определяем проценты, которые заплатит работник по окончании срока ссуды:

$$100\ 000 \text{ руб.} \times (3\ \% \times 90 \text{ дн.} / 365 \text{ дн.}) = 739,72 \text{ руб.}$$

2. Сумма процентов, согласно НК РФ, для определения материальной выгоды:

$$100\ 000 \text{ руб.} \times (2/3 \times 6,5\ \% \times 90 \text{ дн.} / 365 \text{ дн.}) = 1\ 068,49 \text{ руб.}$$

3. Материальная выгода составит:

$$1\ 068,49 \text{ руб.} - 739,72 \text{ руб.} = 328,76 \text{ руб.}$$

4. НДФЛ с материальной выгоды:

$$328,76 \text{ руб.} \times 35\ \% = 115 \text{ руб.}$$

О т в е т: НДФЛ к уплате в бюджетную систему за 3 месяца составит 115 руб.

2. Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику. В ст. 20 НК РФ определен перечень лиц, признаваемых взаимозависимыми.

Размер материальной выгоды определяется как превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налогоплательщику.

Ставка НДФЛ по данной материальной выгоде составляет 13 %.

Пример

Усыновители приобрели квартиру в 2018 г. за 6 000 000 руб. и по договору купли-продажи передали ее своему усыновленному 14 лет назад совершеннолетнему ребенку в этом же году, указав при этом в договоре цену – 1 000 000 руб.

З а д а н и е: определить сумму НДФЛ с материальной выгоды, подлежащую перечислению в бюджетную систему.

Р е ш е н и е

По положениям действующего законодательства у усыновленного ребенка возникает материальная выгода в размере 5 000 000 руб. (6 000 000 руб. – 1 000 000 руб.), которая подлежит налогообложению по ставке 13 %.

О т в е т: НДФЛ к уплате в бюджетную систему составит 650 000 руб.

3. Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, определяемой с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг, над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение и облагается по ставке 13 %.

Налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц признается календарный год.

В качестве *доходов, не подлежащих налогообложению* (освобождаемых от налогообложения), закон определяет:

1. Государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством;

2. Государственные пенсии;

3. Все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат;

4. Алименты, получаемые налогоплательщиками;

5. Суммы единовременных выплат:

– работодателями членам семьи умершего работника, бывшего работника, вышедшего на пенсию, или работнику, бывшему работнику, вышедшему на пенсию, в связи со смертью члена (членов) его семьи;

– работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении, удочерении) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), но не более 50 тыс. рублей на каждого ребенка;

– и другие виды доходов.

6. Стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов;

7. *Доходы, не превышающие 4 000 руб.*, полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

– стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

– стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;

– суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

- возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным), подопечным (в возрасте до 18 лет), бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) лекарственных препаратов для медицинского применения, назначенных им лечащим врачом;
- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);
- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;
- стоимость выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей.

Пример

Б. Ю. Алисьеву в 2019 г. помимо заработной платы были начислены следующие суммы:

1. Материальная помощь от организации 8 000 руб.;
2. Подарок от организации к Новому году – 20 000 руб.;
3. Выигрыш в мероприятии, проводимом в целях рекламы банковских услуг, – 140 000 руб.

З а д а н и е: определить величину налоговых обязательств по НДФЛ по указанным начислениям.

Р е ш е н и е:

1. $(8\,000 \text{ руб.} - 4\,000 \text{ руб.}) \times 13\% = 520 \text{ руб.};$
2. $(20\,000 \text{ руб.} - 4\,000 \text{ руб.}) \times 13\% = 2\,080 \text{ руб.};$
3. $(140\,000 \text{ руб.} - 4\,000 \text{ руб.}) \times 35\% = 47\,600 \text{ руб.}$ (в соответствии со ст. 224 НК РФ ставка НДФЛ по данному виду дохода установлена в размере 35 %).

О т в е т: общая сумма НДФЛ по начислениям – 50 200 руб.

8. И другие доходы в соответствии со ст. 217 НК РФ.

Законодательство предусматривает различные вычеты. Вычеты представляют собой суммы дохода налогоплательщика, необлагаемого налогом. Основными из них являются: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные, инвестиционные.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются по одному из мест работы по выбору налогоплательщика. Стандартные налоговые вычеты, применяемые в РФ, обобщены в табл. 7.

Вдовам (вдовцам), единственным родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям налоговый вычет производится в двойном размере. Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Т а б л и ц а 7

Стандартные налоговые вычеты²

№ п/п	Размер ежемесячного вычета, рублей	Категории налогоплательщиков, на которых распространяется вычет
1	3 000	Лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС или ПО «Маяк», либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС. Инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации
2	500	Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней. Инвалиды. Лица, принимавшие участие в боевых действиях
3	На 1 ребенка – 1 400; на 2-го ребенка – 1 400; на 3-го ребенка и каждого последующего – 3 000; 12 000 – на каждого ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы; 6 000 – на каждого ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы	Лицам, на обеспечении которых находится ребенок, на каждого ребенка. Распространяется на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, на обеспечении которых находится ребенок. Распространяется на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок

² Составлено по: Налоговый кодекс РФ. Ст. 218.

Вычеты, предусмотренные п. 3, действуют до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 350 000 руб.

Пример

Работнику, имеющему инвалидность, на обеспечении которого трое детей в возрасте 3, 10 и 12 лет, начислена заработная плата:

- в январе – 85 000 руб.
- в феврале – 98 000 руб.
- в марте – 170 000 руб.
- в апреле – 94 000 руб.

З а д а н и е: рассчитать сумму НДФЛ и сумму, причитающуюся к выдаче работнику на руки.

Р е ш е н и е

Расчет налога следует производить нарастающим итогом с начала года, так как налоговый период по НДФЛ – календарный год, по следующей таблице:

Месяц	Сумма начисленной зарплаты	Стандартные вычеты	Сумма НДФЛ ((2–3) 13 %)	Сумма к выдаче (2–4)
1	2	3	4	5
Январь	85 000	6 300*	10 231	74 769
Январь – февраль (я + ф)	183 000	12 600	22 152	–
Февраль	98 000	6 300	11 921	86 079
Январь – март (я + ф + м)	353 000	13 100	44 187	–
Март	170 000	500	22 035	147 965
Январь – апрель (я + ф + м + а)	447 000	13 600	56 342	–
Апрель	94 000	500	12 155	81 845

* Расчет стандартного вычета производится следующим образом: вычет на детей (1 400 руб. + 1 400 руб. + 3 000 руб.) + 500 руб. в месяц на работника-инвалида. Строки в таблице, выделенные заливкой, – расчетные строки, отражающие нарастающий итог за период. В марте доход, исчисленный нарастающим итогом, превысил 350 000 руб., что указывает на прекращение предоставления налогового вычета на детей с марта. Вычет на работника-инвалида сохраняется независимо от суммы совокупного дохода.

2. *Социальные налоговые вычеты* предоставляются в следующих размерах:

1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований:

- благотворительным организациям;
- социально ориентированным некоммерческим организациям;
- некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования и пр.
- религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности.

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего налогообложению.

В некоторых случаях, определенных законом субъекта РФ, размер вычета может быть увеличен до 30 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего налогообложению;

2) в сумме доходов, направляемых налогоплательщиком в налоговом периоде:

- за свое обучение в организациях, осуществляющих образовательную деятельность;
- обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность, в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя);

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за медицинские услуги, оказанные медицинскими организациями, ему, его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, а также в размере стоимости лекарственных препаратов, назначенных им лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств.

По дорогостоящим видам лечения сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения предусмотрен Постановлением Правительства РФ.

4) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком

с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и/или в пользу членов семьи и/или близких родственников в соответствии с Семейным кодексом;

5) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Федеральным законом;

6) в сумме, уплаченной в налоговом периоде налогоплательщиком за прохождение независимой оценки своей квалификации на соответствие требованиям к квалификации в организациях, осуществляющих такую деятельность в соответствии с законодательством РФ.

Совокупный социальный налоговый вычет за налоговый период не должен превышать 120 000 руб.

В случае наличия у налогоплательщика в течение одного налогового периода расходов на обучение, медицинские услуги, расходов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения и прочих расходов, попадающих под социальный налоговый вычет, налогоплательщик самостоятельно, в том числе при обращении к налоговому агенту, выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитывать в пределах максимальной величины социального налогового вычета, указанной в НК РФ.

Пример

Доход физического лица, облагаемого налогом на доходы физических лиц по ставке 13 % за год, составил 480 000 руб. Стандартные налоговые вычеты предоставляются по данному месту работы. У физического лица двое детей – 4 и 19 лет, старший обучается на очной форме в вузе. В течение года физическим лицом были произведены расходы на свое обучение в размере – 30 000 руб., расходы на обучение старшего ребенка – 70 000 руб.

З а д а н и е: рассчитать размер налога на доходы физических лиц, подлежащего возврату из бюджета при условии подачи декларации и подтверждающих расходы документов в налоговый орган.

Р е ш е н и е:

1. Стандартные налоговые вычеты на детей будут предоставляться работнику в течение 8 месяцев (при условии, что оплата труда производится равными долями по 40 000 руб. в мес.), так как потом доход, исчисленный нарастающим итогом, превысит 350 000 руб.

$1\,400\text{ руб.} \times 2 \times 8 = 22\,400\text{ руб.}$ – сумма стандартных налоговых вычетов на детей за год.

$2. (480\,000\text{ руб.} - 22\,400\text{ руб.}) \times 13\% = 59\,488\text{ руб.}$ – сумма НДФЛ, удержанная с физического лица в течение года.

$3. (480\,000\text{ руб.} - 22\,400\text{ руб.} - 30\,000\text{ руб.} - 50\,000\text{ руб.}) \times 13\% = 49\,088\text{ руб.}$ – сумма НДФЛ, исчисленная с учетом социального вычета.

* Социальный налоговый вычет на обучение ребенка предусмотрен законодательством в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, но не более 50 000 руб. в год.

4. 59 488 руб. – 49 088 руб. = 10 400 руб. – сумма НДС, подлежащая возврату из бюджета.

Если расходы, принятые в качестве социального налогового вычета с учетом действующих ограничений умножить на 13 %, то мы получим сумму НДС, подлежащую возврату из бюджета (30 000 руб. + 50 000 руб.) × 13 % = 10 400 руб.

О т в е т: 10 400 руб. – сумма НДС, подлежащая возврату из бюджета.

3. *Имущественные налоговые вычеты* предоставляются налогоплательщикам как при продаже имущества (табл. 8), так и при его покупке.

Т а б л и ц а 8

**Имущественные налоговые вычеты
при продаже имущества³**

№ п/п	Основания для предоставления имущественного вычета	Период владения имуществом к моменту продажи	Размер вычета
1	Продажа в течение налогового периода жилых домов, квартир, дач, садовых домов или земельных участков	Менее минимального предельного срока*	В суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи указанного имущества, но не превышающих в целом 1 000 000 руб.
		Более минимального предельного срока*	В суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи указанного имущества
2	Продажа в течение налогового периода иного недвижимого имущества (не указанного в п. 1)	Менее минимального предельного срока*	В суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного недвижимого имущества, но не превышающих 250 000 руб.
		Более минимального предельного срока*	В суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного недвижимого имущества
3	Продажа в течение налогового периода иного имущества	Менее 3 лет	В суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), но не превышающих 250 000 руб.

³ Составлено по: Налоговый кодекс РФ. Ст. 220.

О к о н ч а н и е т а б л . 8

№ п/п	Основания для предоставления имущественного вычета	Период владения имуществом к моменту продажи	Размер вычета
		Более 3 лет	В суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг)

* Минимальный предельный срок зависит от способа перехода в собственность к налогоплательщику имущественных объектов. Минимальный срок ограничен 3 годами при условии, что реализованное имущество было предварительно приватизировано, унаследовано, получено в дар или право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком – плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением. В остальных случаях минимальный предельный срок составляет 5 лет.

П р и м е ч а н и е: Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета, рассмотренного выше, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг.

Пример

За текущий год гражданин Б. Б. Пончик продал две квартиры стоимостью 4 000 000 и 3 200 000 руб. Квартира 1 была приобретена по договору долевого строительства за 2 800 000 руб. Право собственности на квартиру оформлено два года назад, а квартира 2 получена по наследству 7 лет назад.

З а д а н и е: определить величину налоговых обязательств по налогу на доходы физических лиц Б. Б. Пончика, возникших в результате проведенных сделок.

Р е ш е н и е

Имущественный вычет при продаже квартиры, приобретенной по договору долевого строительства, составит 2 800 000 руб., а по квартире, полученной по наследству – 3 200 000 руб., т. к. минимальный срок владения истек.

Для получения имущественного налогового вычета по итогам года Б. Б. Пончик должен будет направить в налоговый орган по месту своего жительства заявление с просьбой о предоставлении ему вычетов, налоговую декларацию и документы, подтверждающие срок владения имуществом и цену приобретения квартиры 1.

В налоговой декларации налогоплательщик должен будет указать:

- 1) сумму дохода от реализации собственного имущества – 4 000 000 руб.;
- 2) сумму имущественного вычета – 2 800 000 руб. при условии наличия документов, подтверждающих цену приобретения. Если таких документов нет, то имущественный налоговый вычет будет предоставлен в размере 1 000 000 руб.;
- 3) налоговую базу – 1 200 000 руб. (4 000 000 руб. – 2 800 000 руб.);

4) сумму налога к уплате – 156 000 руб. (1 200 000 руб. × 13 %).

По квартире 2 налоговых обязательств не возникает, т. к. срок владения к моменту продажи превысил 3 года.

Имущественный налоговый вычет при покупке предоставляется в сумме, израсходованной налогоплательщиком *на новое строительство либо приобретение* на территории РФ жилого дома, квартиры или доли в них (с 2010 г. и земельных участков), в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций РФ и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение жилого дома, квартиры или доли в них (с 2010 г. и земельных участков).

Общий размер имущественного налогового вычета не может превышать 2 000 000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по кредитам, полученным налогоплательщиком в банках Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры. Данный вычет предоставляется один раз в жизни.

В случае, если налогоплательщик воспользовался правом на получение имущественного налогового вычета в размере менее 2 000 000 руб., остаток до полного его использования может быть учтен при получении имущественного налогового вычета при последующем приобретении жилых домов (квартир) и пр.

Размер имущественного налогового вычета, предоставляемого налогоплательщику в сумме уплаченных процентов по кредитам, полученным на приобретение или строительство жилых домов (квартир), земельных участков, ограничен 3 000 000 руб.

Пример

Гражданин В. В. Арбузов купил в 2018 г. квартиру за 2 800 000 руб. Сумма дохода в виде оплаты труда, облагаемого налогом по ставке 13 %, за 2018 г. составила 540 000 руб. Стандартные налоговые вычеты за год – 22 400 руб.

З а д а н и е: определить сумму НДФЛ, подлежащую возврату из бюджета, при условии подачи декларации и подтверждающих расходы документов в налоговый орган. Рассчитать размер имущественного налогового вычета, который перейдет на следующие налоговые периоды.

Р е ш е н и е

В. В. Арбузов должен представить в налоговый орган по месту жительства налоговую декларацию за 2018 г., заявление о предоставлении имущественного вычета в связи с покупкой квартиры, документы, подтверждающие право собственности на приобретенную квартиру, а также платежные документы, подтверждающие факт перечисления денежных средств.

В декларации В. В. Арбузов указывает:

- доход по месту основной работы – 540 000 руб.;
- размер стандартных налоговых вычетов – 22 400 руб.
- сумму налога, удержанную налоговым агентом в течение 2018 г. – 67 288 руб. (540 000 руб. – 22 400 руб.) × 13 %;
- размер имущественного налогового вычета – 517 600 руб. (540 000 руб. – 22 400 руб.);
- сумму налога, подлежащую возврату – 67 288 руб. (равна сумме НДФЛ, удержанной налоговым агентом за год).

Остаток суммы неиспользованного имущественного налогового вычета, переходящего на следующий год (годы) 1 482 400 руб. (2 000 000* руб. – 517 600 руб.).

* Сумма имущественного налогового вычета на приобретение квартиры ограничена 2 000 000 рублей в соответствии со ст. 220 НК РФ.

Приобретение имущества в долевую собственность предполагает получение имущественного налогового вычета пропорционально доле собственника, но не более 2 000 000 руб. на каждого отдельного налогоплательщика.

Пример

Семья Огурцовых приобрела в собственность жилой дом стоимостью 3 000 000 руб. в 2018 г. Доля собственности Максима Никитича Огурцова – 1/3, а Антонины Ильиничны Огурцовой – 2/3.

З а д а н и е: определить размер имущественного налогового вычета для каждого собственника.

Р е ш е н и е

Стоимость доли Максима Никитича составляет 1 000 000 руб. Доля Антонины Ильиничны оценивается стоимостью 2 000 000 руб. Исходя из этого, Максим Никитич имеет право на имущественный налоговый вычет в размере 1 000 000 руб., а Антонина Ильинична – 2 000 000 руб. Антонина Ильинична полностью исчерпала свою возможность на получение имущественного налогового вычета, а Максим Никитич имеет возможность использовать 1 000 000 руб. (2 000 000 – 1 000 000) в качестве имущественного вычета в будущем при приобретении недвижимости, попадающей в перечень для предоставления такого вычета.

По социальным и имущественным налоговым вычетам региональным органам власти дано право, закрепленное ст. 222 НК РФ, устанавливать иные предельные размеры вычета с учетом региональных особенностей.

4. Профессиональные налоговые вычеты предоставляются индивидуальным предпринимателям в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с предпринимательской деятельностью, профессиональный налоговый вычет может быть предоставлен в размере от 20 до 40 % общей суммы доходов, полученной ин-

дивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Процент вычетов зависит от вида предпринимательской деятельности и конкретизирован в ст. 221 НК РФ.

Пример

ИП Р. П. Иванов в течение 2020 г. получил доход от предпринимательской деятельности в размере 3 400 000 руб. Расходы, имеющие документальное подтверждение, составили 315 000 руб.

З а д а н и е: определить сумму НДСЛ, подлежащую перечислению в бюджетную систему по итогам налогового периода.

Р е ш е н и е

Налогоплательщик имеет право не облагать налогом 20 % доходов, полученных от предпринимательской деятельности без их документального подтверждения.

$20 \% \times 3\,400\,000 \text{ руб.} = 680\,000 \text{ руб.}$ (полученная сумма больше, чем расходы ИП, имеющие документальное подтверждение, поэтому целесообразнее использовать данную сумму в качестве вычета).

$(3\,400\,000 \text{ руб.} - 680\,000 \text{ руб.}) \times 13 \% = 353\,600 \text{ руб.}$ – сумма НДСЛ, подлежащая перечислению в бюджетную систему за 2020 г.

5. *Инвестиционные налоговые вычеты* могут быть предоставлены:

1) в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, находившихся в собственности налогоплательщика более трех лет. Предельный размер вычета рассчитывается по формуле, предусмотренной ст. 219.1 НК РФ.

2) в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет, но не более 400 000 руб.;

3) в сумме положительного финансового результата, полученного по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, с учетом положений ст. 219.1 НК РФ.

Пример

Павел Иванович Евдокимов имеет двоих детей в возрасте 6 и 14 лет. Старший ребенок – инвалид. Доход Евдокимова за 2019 г. по основному месту работы составил 756 000 руб. (63 000 руб. в месяц). Павел Иванович открыл индивидуальный инвестиционный счет (ИИС) в 2019 г. и внес на него 900 000 руб.

З а д а н и е: рассчитать сумму НДСЛ, подлежащую возврату из бюджета, при условии подачи декларации и подтверждающих право на получение инвестиционного налогового вычета документов, в налоговый орган.

Р е ш е н и е

Определим сумму НДСЛ, удержанную за год налоговым агентом по основному месту работы.

Стандартные налоговые вычеты на детей предоставляются в следующих размерах:

12 000 руб. в месяц – на ребенка-инвалида и 1 400 руб. в месяц – на второго ребенка. Вычет на детей действует до месяца, в котором совокупный доход, исчисленный нарастающим итогом, превысит 350 000 руб.

При заработной плате 63 000 руб. в мес. стандартный налоговый вычет будет действовать 5 месяцев: $(12\ 000\ \text{руб.} + 1\ 400\ \text{руб.}) \times 5\ \text{мес.} = 67\ 000\ \text{руб.}$

1. $(756\ 000\ \text{руб.} - 67\ 000\ \text{руб.}) \times 13\ \% = 89\ 570\ \text{руб.}$ – сумма НДФЛ, удержанная за год налоговым агентом, которая должна быть отражена в справке о доходах № 2 – НДФЛ.

2. $(756\ 000\ \text{руб.} - 67\ 000\ \text{руб.} - 400\ 000^* \text{ руб.}) \times 13\ \% = 37\ 570\ \text{руб.}$ – сумма НДФЛ с учетом инвестиционного вычета.

* Инвестиционный налоговый вычет при открытии ИИС ограничен 400 000 руб.

3. $89\ 570\ \text{руб.} - 37\ 570\ \text{руб.} = 52\ 000\ \text{руб.}$ – сумма НДФЛ, подлежащая возврату из бюджета.

Сумму НДФЛ, подлежащую возврату из бюджета, можно исчислить другим способом: $400\ 000\ \text{руб.} \times 13\ \% = 52\ 000\ \text{руб.}$

Налоговые ставки по налогу на доходы физических лиц установлены в размерах, указанных в табл. 9.

Т а б л и ц а 9

Ставки налога на доходы физических лиц⁴

Ставка налога, %	Вид дохода
13	Относительно всех доходов, за исключением доходов, облагаемых по другим ставкам
35	Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ, услуг, в части превышения 4 000 руб. в год. Процентные доходы по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, доходов в виде процента (купона) по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях. Суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения над 2/3 ставки рефинансирования ЦБ РФ по рублевым займам и 9 % годовых по валютным. Другое

⁴ Составлено по: Налоговый кодекс РФ. Ст. 224.

О к о н ч а н и е т а б л. 9

Ставка налога, %	Вид дохода
30	Доходы физических лиц, за некоторым исключением, предусмотренным НК РФ, не являющихся налоговыми резидентами РФ. По отдельным группам доходов нерезидентов могут применяться ставки 5, 13 и 15 %. Доходы по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, уполномоченного держателя и/или счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями НК РФ
9	Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Налог на доходы физических лиц в большей части удерживается у источника выплаты дохода налоговым агентом. Индивидуальные предприниматели исчисляют налог с доходов от предпринимательской деятельности самостоятельно и отчитываются в налоговый орган по месту регистрации до 30 апреля года, следующего за отчетным. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, получившие в течение налогового периода доходы, с которых не был удержан НДФЛ у источника выплаты, обязаны самостоятельно заполнить и сдать декларацию до 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Расчеты с бюджетом по НДФЛ преимущественно производятся до 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

6.4. Налог на прибыль организаций

Регулируется гл. 25 ч. 2 НК РФ. Налогоплательщики и объект налогообложения представлены на рис. 9.

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”», в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта имеют

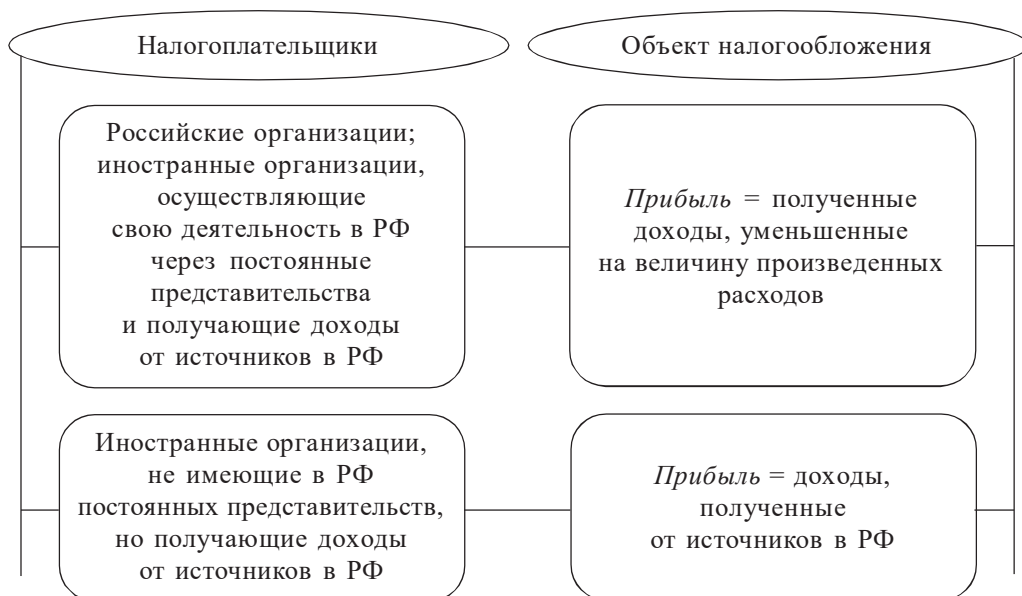


Рис. 9. Налогоплательщики и объект налогообложения по налогу на прибыль организаций

право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков налога на прибыль организаций (ст. 246.1 НК РФ).

Для целей налогообложения прибыли доходы классифицируются по следующим группам (табл. 10).

Т а б л и ц а 10

Классификация доходов для целей налогообложения прибыли⁵

Классификационная группа	Доходы, входящие в группу
Доходы от реализации	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав
Внереализационные доходы	<ol style="list-style-type: none"> 1. От долевого участия в других организациях. 2. В виде положительной (отрицательной) курсовой разницы. 3. В виде признанных должником или подлежащих уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и/или иных санкций за нарушение

⁵ См.: Налоговый кодекс РФ. Ст. 248–251.

О к о н ч а н и е т а б л. 10

Классификационная группа	Доходы, входящие в группу
	<p>договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.</p> <p>4. От сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком как доходы от реализации.</p> <p>5. В виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.</p> <p>6. В виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде.</p> <p>7. Другие в соответствии с положениями ст. 250 НК РФ</p>
Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы	<p>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.</p> <p>2. В виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.</p> <p>3. В виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером).</p> <p>4. В виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах первоначального взноса участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.</p> <p>5. И т. д. в соответствии со ст. 251 НК РФ</p>

Расходы для целей налогообложения прибыли классифицируются по следующим группам:

1. Расходы, связанные с производством и реализацией:
 - материальные расходы;
 - расходы на оплату труда;

- амортизация;
 - прочие расходы.
 - 2. Внереализационные расходы.
 - 3. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения.
- Рассмотрим подробнее указанные группы расходов.

1. *Расходы, связанные с производством и реализацией:*

М а т е р и а л ь н ы е р а с х о д ы

К этому виду расходов относятся расходы:

- на приобретение сырья и/или материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и/или образующих их основу, либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
 - материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и/или реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);
 - на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);
 - на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;
 - другие в соответствии со ст. 254 НК РФ.

Р а с х о д ы н а о п л а т у т р у д а

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и/или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами (ст. 255 НК РФ).

А м о р т и з а ц и я

Амортизируемым имуществом в соответствии с действующим законодательством признается имущество сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб. Амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в 10 групп в зависимости от срока службы.

Налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов:

- 1) линейным;
- 2) нелинейным.

Линейный метод начисления амортизации предполагает равномерное списание стоимости амортизируемого имущества пропорционально сроку его службы. *Нелинейный метод* применяется с использованием коэффициентов амортизации к остаточной стоимости амортизируемого имущества. Коэффициенты закреплены НК РФ и дифференцированы по амортизационным группам.

Налогоплательщик обязан применять линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, нематериальным активам сроком службы более 20 лет, т. е. входящим в восьмьюдесятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

В отношении иного амортизируемого имущества налогоплательщики могут применять любой метод начисления амортизации. Выбор метода начисления амортизации фиксируется в учетной политике хозяйствующего субъекта.

Методы начисления амортизации, предусмотренные НК РФ, представлены в табл. 11.

Т а б л и ц а 11

Методы начисления амортизации⁶

Линейный метод	Нелинейный метод
$K = \frac{1}{n},$ <p>где K – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества; n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах</p>	$A = B \times \frac{K}{100},$ <p>где A – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы); B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы); K – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы) (см. табл. 12)</p>

⁶ См.: Налоговый кодекс РФ. Ст. 259.1, 259.2.

В табл. 12 представлены нормы амортизации, применяемые при нелинейном методе.

Т а б л и ц а 12

Нормы амортизации при применении нелинейного метода⁷

Номер амортизационной группы	Срок полезного использования	Норма амортизации (месячная)
Первая	От 1 года до 2 лет	14,3
Вторая	От 2 до 3 лет	8,8
Третья	От 3 до 5 лет	5,6
Четвертая	От 5 до 7 лет	3,8
Пятая	От 7 до 10 лет	2,7
Шестая	От 10 до 15 лет	1,8
Седьмая	От 15 до 20 лет	1,3
Восьмая	От 20 до 25 лет	1,0
Девятая	От 25 до 30 лет	0,8
Десятая	Свыше 30 лет	0,7

Прочие расходы, связанные с производством и/или реализацией продукции (работ, услуг)

1. Суммы налогов и сборов, страховых взносов на обязательное страхование, начисленные в установленном законом порядке;
2. Расходы на сертификацию продукции и услуг;
3. Расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;
4. Расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;
5. Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
6. Расходы на содержание служебного транспорта;
7. Расходы на командировки;
8. Расходы на юридические и информационные услуги;
9. Расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

⁷ См.: Налоговый кодекс РФ. Ст. 259.2.

10. Расходы на аудиторские услуги;

11. Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах. Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 % от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

12. Расходы на обучение и прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации работников налогоплательщика;

13. Расходы на канцелярские товары;

14. Другие расходы в соответствии со ст. 264 НК РФ.

2. *Внереализационные расходы* формируются с учетом положений ст. 265 НК РФ.

В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и/или реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

– расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу) при условии, что это не является основным видом деятельности организации;

– расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком. Данные расходы принимаются к учету в пределах установленных законодательством нормативов;

– расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности, на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг; расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе на услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам; расходы, связанные с ведением реестра, предоставлением информации акционерам в соответствии с законодательством Российской Федерации, и другие аналогичные расходы;

– расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплатой услуг реестродержателя, депозитария; расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством Российской Федерации; и другие аналогичные расходы;

– расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте и др.

3. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения.

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

– в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода;

– в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;

– в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;

– в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

– в виде расходов по приобретению и/или созданию амортизируемого имущества;

– в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение и прочие расходы, предусмотренные ст. 270 ч. 2 НК РФ;

Налоговой базой выступает денежное выражение прибыли. Прибыль для российских организаций и иностранных, осуществляющих свою деятельность на территории РФ через постоянные представительства, формируется по следующей формуле:

$$\text{Прибыль} = (\text{доходы от реализации} + \text{внереализационные доходы}) - (\text{расходы, связанные с производством и реализацией} + \text{внереализационные расходы}).$$

Пример

Исходные данные:

выручка от реализации без НДС	– 37 млн руб.
материальные расходы	– 13,4 млн руб.
расходы на оплату труда	– 9 млн руб.
сумма амортизационных отчислений	– 5,5 млн руб.
прочие расходы предприятия	– 0,4 млн руб.
внереализационные расходы	– 0,9 млн руб.
внереализационные доходы	– 1,8 млн руб.
ставка налога на прибыль	– 20 %

Задание: определить сумму налога на прибыль, подлежащую перечислению в бюджетную систему, и чистую прибыль предприятия.

Решение

Определяем налоговую базу по налогу на прибыль:

$$37 - (13,4 + 9 + 5,5 + 0,4) + 1,8 - 0,9 = 9,6 \text{ млн руб.}$$

Налог на прибыль: $9,6 \times 20 \% = 1,92 \text{ млн руб.}$

Чистая прибыль предприятия: $9,6 - 1,92 = 7,68 \text{ млн руб.}$

Ответ: 1,92 млн руб – сумма налога на прибыль; 7,68 млн руб. – чистая прибыль.

Налоговый период по налогу на прибыль – календарный год.

Отчетные периоды – первый квартал, полугодие, девять месяцев отчетного года.

Поскольку на практике часто не совпадают даты отгрузки и оплаты товаров (работ, услуг), существует вопрос по дате формирования налоговой базы по налогу на прибыль. Законодательством предусмотрены два метода признания доходов (расходов) для целей налогообложения прибыли, которые представлены на рис. 10.

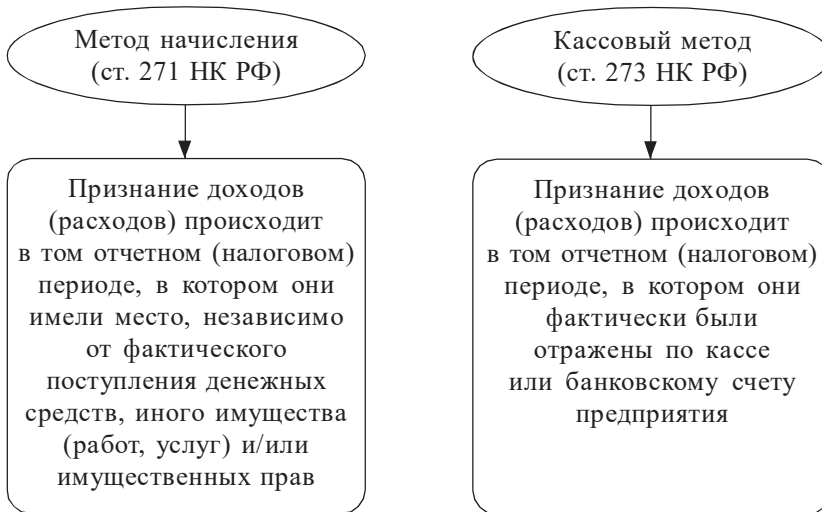


Рис. 10. Методы признания доходов (расходов) для целей налогообложения прибыли

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. Прочие организации обязаны применять метод начисления.

Пример

Организация, осуществляющая производственную деятельность, в первом квартале провела следующие операции, подлежащие отражению в учете с целью налогообложения прибыли (все показатели отражены без учета НДС):

1. Отгрузила продукции в отчетном периоде на сумму 840 000 руб.;
2. Получила оплату за отгруженную в отчетном и предыдущем периодах продукцию – 920 000 руб.;
3. Закупила материалов, которые были переданы в производство в отчетном периоде, на сумму 400 000 руб.;

4. Начислила амортизацию по оплаченным основным средствам за отчетный период – 60 000 руб.;
5. Начислила заработную плату в сумме 240 000 руб.;
6. Начислила страховые взносы – 76 560 руб.;
7. Выплатила зарплату – 420 000 руб.;
8. Перечислила страховые взносы – 133 980 руб.;
9. Получила оплату по договору аренды помещения за первый квартал – 50 000 руб.

З а д а н и е: рассчитать налог на прибыль и чистую прибыль за первый квартал с использованием двух альтернативных вариантов признания доходов (расходов) для целей налогообложения прибыли.

Р е ш е н и е:

1. Метод начисления.

При применении метода начисления учету для целей налогообложения прибыли подлежат операции под номерами 1, 3, 4, 5, 6, 9.

Налогооблагаемая прибыль: 840 000 руб. – 400 000 руб. – 60 000 руб. – 240 000 руб. – 76 560 руб. + 50 000 руб. = 113 440 руб.;

Налог на прибыль: 113 440 руб. × 20 % = 22 688 руб.;

Чистая прибыль первого квартала при условии применения метода начисления: 113 440 руб. – 22 688 руб. = 90 752 руб.

2. Кассовый метод.

При применении кассового метода учету подлежат операции под номерами 2, 3, 4, 7, 8, 9.

$920\,000 - 400\,000 - 420\,000 - 60\,000 - 133\,980 + 50\,000 = -43\,980$ руб. – налогооблагаемая прибыль (убыток);

При использовании кассового метода за 1-й квартал у организации образовался убыток.

Перенос убытков на будущее

Налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы. До 31 декабря 2021 г. НК РФ установлено ограничение – налоговую базу отчетного налогового периода нельзя уменьшать более чем на 50 %. Остаток несписанного убытка переходит на последующие годы.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Пример

Организация, получившая в предыдущие годы убыток в размере 13 000 000 руб., имеет следующие показатели деятельности в отчетном (налоговом) периоде:

1-й квартал:

доходы – 13 000 000 руб.; расходы – 8 000 000 руб.;

6 месяцев:

доходы – 27 000 000 руб.; расходы – 15 000 000 руб.;

9 месяцев:

доходы – 36 000 000 руб.; расходы – 19 000 000 руб.;

год:

доходы – 56 000 000 руб.; расходы – 32 000 000 руб.

Налоговый период по налогу на прибыль организаций – календарный год, поэтому расчет производится нарастающим итогом за весь период.

З а д а н и е: рассчитать суммы начисленного налога на прибыль за отчетный (налоговый) период с учетом переноса убытка, авансовые платежи за квартал и остаток суммы убытка, который перейдет на следующий налоговый период.

Р е ш е н и е

Отчетный (налоговый) период	Доходы	Расходы	Налоговая база НБ = (Д – Р)	Налоговая база с учетом переноса убытка (Д – Р) – У, но не более 50 % от НБ	Налог на прибыль (Д – Р – У) × × 20 %
1-й квартал	13 000 000	8 000 000	5 000 000	2 500 000	500 000
6 месяцев	27 000 000	15 000 000	12 000 000	6 000 000	1 200 000
9 месяцев	36 000 000	19 000 000	17 000 000	8 500 000	1 700 000
Год	56 000 000	32 000 000	24 000 000	12 000 000	2 400 000

В бюджетную систему в качестве авансовых платежей следует перечислить:

1-й квартал – 500 000 руб.;

2-й квартал – 1 200 000 руб. – 500 000 руб. = 700 000 руб.;

3-й квартал – 1 700 000 руб. – 1 200 000 руб. = 500 000 руб.;

4-й квартал – 2 400 000 руб. – 1 700 000 руб. = 700 000 руб.

Сумма использованного за год убытка составила 12 000 000 руб.

13 000 000 руб. – 12 000 000 руб. = 1 000 000 руб. – остаток убытка, который перейдет на следующий налоговый период.

Ставки по налогу на прибыль предусмотрены ст. 284 НК РФ и представлены в табл. 13.

Налог на прибыль организаций уплачивается в виде ежеквартальных или ежемесячных авансовых платежей. Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 15 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения и неко-

Т а б л и ц а 13

Ставки налога на прибыль организаций

Ставка налога, %	Виды дохода
20	<p>Если не предусмотрено иное. Из них: 2 % (3 % в 2017–2024 гг.) зачисляется в федеральный бюджет; 18 % (17 % в 2017–2024 гг.) зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации. В случаях, предусмотренных законодательством, налоговая ставка в части налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков</p>
20 10	<p>Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах: Со всех доходов, за исключением указанных в пп. 2. 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</p>
13	<p>По доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями. По доходам в виде имущества, которые получены акционером (участником) организации при выходе из организации либо при распределении имущества ликвидируемой организации в размере, превышающем фактически оплаченную</p>
15	<p>По доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями. По доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов</p>
0	<p>Прибыль, полученная Центральным банком РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке РФ (Банке России)». Ставка 0 % применяется относительно организаций, осуществляющих определенные виды деятельности. Перечень видов деятельности, для которых установлена данная ставка, предусмотрен ст. 284 НК РФ</p>

торые другие, поименованные в НК РФ, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Прочие организации уплачивают ежемесячные авансовые платежи от фактической прибыли или от плановых показателей (порядок исчисления предусмотрен НК РФ).

Налоговые декларации представляются налогоплательщиками в налоговый орган не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

6.5. Налог на добычу полезных ископаемых

Порядок исчисления и уплаты регламентирован гл. 26 ч. 2 НК РФ.

Налогоплательщики: организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр.

Постановка на учет в качестве налогоплательщиков осуществляется:

1. По месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование (территория субъекта) РФ, на которой расположен участок).

2. По месту нахождения организации (месту жительства физического лица) в случае, если добыча полезных ископаемых осуществляется на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, за пределами РФ на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ либо арендуемых.

Объект налогообложения:

1. Полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ;
2. Полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;
3. Полезные ископаемые, добытые из недр за пределами РФ на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых).

Не признаются объектом налогообложения:

- общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые для личного потребления;
- добытые геологические коллекционные материалы;

- полезные ископаемые, добытые при образовании, использовании, реконструкции и ремонте охраняемых геологических объектов;
- полезные ископаемые, извлеченные из отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств;
- дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.
- метан угольных пластов.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно как стоимость добытых полезных ископаемых (кроме угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья и газового конденсата).

Налоговая база при добыче угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа, газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья и газового конденсата определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база рассчитывается отдельно по каждому добытому полезному ископаемому в отношении полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо ставка рассчитывается с учетом коэффициента.

Налоговый период – календарный месяц.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутному газу и газу горючему природному из всех видов месторождений углеводородного сырья, газовому конденсату из всех видов месторождений углеводородного сырья исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Налог уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Обязанность представления налоговой декларации возникает начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых.

Налоговая декларация представляется по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добы-

том (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации.

Видами добытого полезного ископаемого являются:

1. Антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы;
2. Торф;
3. Углеводородное сырье:
 - нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;
 - газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промышленной подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку и др.;
4. Товарные руды:
 - 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) и др.;
5. Другие виды полезных ископаемых.

Ставки по налогу на добычу полезных ископаемых устанавливаются в рублях за единицу налоговой базы или в процентах от стоимости реализованных полезных ископаемых.

Ставки налога зависят от вида полезного ископаемого и установлены ст. 342 НК РФ.

Пример

В апреле на территории Уральского федерального округа было добыто 560 т торфа. В течение месяца реализовано 220 т по цене 2 100 руб. за тонну и 140 т по цене 2 050 руб. за тонну. Цены реализации указаны без учета НДС. Цена доставки, включенная в стоимость реализации, составила 120 000 руб.

З а д а н и е : рассчитать сумму НДС за апрель.

Р е ш е н и е

Оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого производится исходя из выручки от реализации добытых полезных ископаемых, определяемой на основании цен реализации с учетом положений ст. 105.3 НК РФ, без НДС и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого, определяемого в соответствии с НК РФ, и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

1. Выручка от реализации торфа: $220 \times 2\,100 \text{ руб.} + 140 \times 2\,050 \text{ руб.} = 749\,000 \text{ руб.};$

2. Выручка от реализации торфа за вычетом расходов налогоплательщика по доставке: 749 000 руб. – 120 000 руб. = 629 000 руб.;
3. Количество реализованного торфа: 220 + 140 = 360 т;
4. Стоимость единицы добытого торфа: 629 000 руб. : 360 = 1 747,2 руб.;
5. Стоимость торфа, добытого в апреле (налоговая база): 1 747,2 руб. × × 560 = 978 444 руб.;
6. Сумма НДС за апрель: 978 444 руб. × 4 % = 39 137,76 руб.

6.6. Водный налог

Регулируется гл. 25.2. ч. 2 НК РФ.

Налогоплательщики: организации и физические лица, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащие лицензированию в соответствии с законодательством РФ.

Не признаются налогоплательщиками: организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров или решений, заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса.

Объекты налогообложения:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

К основным операциям, которые не облагаются водным налогом, относятся:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и/или природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и суходонных попусков;
- забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания, воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;
- забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

– и другие операции в соответствии со ст. 333.9 НК РФ.

Налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта:

1. При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

2. При использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

3. При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

4. При использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговый период – квартал.

Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в следующих случаях:

- при заборе воды;
- при использовании акватории;
- при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Каждый год ставки корректируются на повышающий коэффициент, значение которого закреплено ст. 333.12 НК РФ: 2020 г. – 2,31; 2021 – 2,66; 2022 – 3,06; 2023 – 3,52; 2024 – 4,05; 2025 – 4,65.

При заборе воды сверх установленных лимитов водопользования ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере. В случае отсутствия утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются как 1/4 утвержденного годового лимита.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 162 руб. в 2020 г. и 186 руб. в 2021 г. Предусмотрено ежегодное повышение этой ставки.

Порядок исчисления и уплаты налога

Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки, умноженной на коэффициент, установленный ст. 333.12 НК РФ.

Сумма налога уплачивается по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога.

Пример

Организация заготавливает и сплавляет лес в плотках по реке Амуру. Объем сплавляемой древесины составляет 240 000 м³. Расстояние сплава 290 км.

Задание: рассчитать водный налог за квартал по сплавляемой древесине.

Решение

1 476 руб. – ставка водного налога на 1 000 м³ древесины на каждые 100 км сплава;

2,31 – коэффициент на 2020 г. (ст. 333.12 НК РФ);

$(240\,000\text{ м}^3 / 1\,000\text{ м}^3) \times (290\text{ км} / 100\text{ км}) \times 1\,476\text{ руб.} \times 2,31 = 2\,373\,053,76\text{ руб.}$

Ответ: водный налог за квартал по сплавляемой древесине – 2 373 053,76 руб.

6.7. Сборы за право пользования объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Регулируются гл. 25.1 ч. 2 НК РФ.

В табл. 14 представлена характеристика основных элементов сбора.

Т а б л и ц а 14

Основные элементы сборов за право пользования объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Элемент сбора	Характеристика	
Плательщики сборов	Плательщики сбора за пользование объектами животного мира, кроме объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, организации и физические лица, в т. ч. индивидуальные предпринима-	Плательщики сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов – организации и физические лица, в т. ч. индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в тер-

Продолжение табл. 14

Элемент сбора	Характеристика	
	тели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории РФ	риториальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген
Объекты обложения	<p>Объекты животного мира согласно перечня, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу объектов животного мира.</p> <p>Объекты водных биологических ресурсов согласно перечня, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, в т. ч. объекты водных биологических ресурсов, подлежащие изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова.</p> <p>Не признаются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования</p>	
Ставки сборов	<p>Ставки сбора установлены в рублях на единицу объекта животного мира или за тонну объектов водных биологических ресурсов. Ставки предусмотрены в ст. 333.3 НК РФ.</p> <p>Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в размере 0 руб., когда их использование осуществляется в целях:</p> <ul style="list-style-type: none"> – охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предотвращения заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов водных биологических ресурсов; – изучения запасов, а также в научных целях в соответствии с законодательством. <p>Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 руб. в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется при рыболовстве:</p> <ul style="list-style-type: none"> – в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов; 	

Продолжение табл. 14

Элемент сбора	Характеристика	
	<p>– в научно-исследовательских и контрольных целях.</p> <p>Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов для индивидуальных предпринимателей, которые удовлетворяют критериям, предусмотренным для рыбохозяйственных организаций, устанавливаются в размере 15 % процентов ставок сбора</p>	
Порядок исчисления сборов	Сумма сбора за пользование объектами животного мира определяется в отношении каждого объекта животного мира как произведение соответствующего количества объектов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира	Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого объекта как произведение соответствующего количества объектов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов
Порядок и сроки уплаты сборов. Порядок зачисления сборов	<p>Плательщики уплачивают сумму сбора за пользование объектами животного мира при получении разрешения на добычу объектов животного мира.</p> <p>Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится плательщиками по месту нахождения органа, выдавшего разрешение</p>	<p>Плательщики уплачивают сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов в виде разового и регулярных взносов.</p> <p>Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10 %.</p> <p>Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов).</p> <p>Оставшаяся сумма сбора уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения ежемесячно не позднее 20-го числа.</p> <p>Уплата сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов производится:</p> <ul style="list-style-type: none"> – плательщиками – физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, – по месту нахождения органа, выдавшего разрешение; – плательщиками – организациями и индивидуальными предпринимателями – по месту своего учета

О к о н ч а н и е т а б л. 14

Элемент сбора	Характеристика
Зачет или возврат сумм сбора	<p>Организации и индивидуальные предприниматели не позднее 10 дней с даты получения разрешения представляют в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего разрешение, сведения о полученных разрешениях, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов.</p> <p>По истечении срока действия разрешения организации и индивидуальные предприниматели вправе обратиться в налоговый орган за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным разрешениям. Зачет или возврат сумм сбора осуществляется при условии представления документов, перечень которых утверждается федеральным налоговым органом</p>

Пример

Организация желает получить разрешение на изъятие объектов животного мира по следующим позициям:

- овцебык – 6 шт.;
- лось – 12 шт., в т. ч. в возрасте до 1 года – 6 шт.;
- глухарь – 20 шт.

З а д а н и е: рассчитать размер сбора за пользование объектами животного мира.

Р е ш е н и е

Используем положения ст. 333.3 НК РФ, предусматривающие ставки сбора.

1. Сумма сбора за разрешение на изъятие овцебыков: $15\ 000\ \text{руб.} \times 6 = 90\ 000\ \text{руб.}$;
2. Сумма сбора за разрешение на изъятия лосей (молодняк до 1 года – 50 % ставки): $1\ 500\ \text{руб.} \times 0,5 \times 6 = 4\ 500\ \text{руб.}$;
3. Сумма сбора за разрешение на изъятие лосей старше 1 года: $1\ 500\ \text{руб.} \times 6 = 9\ 000\ \text{руб.}$;
4. Сумма сбора за разрешение на изъятие глухарей: $100\ \text{руб.} \times 20 = 2\ 000\ \text{руб.}$

О т в е т: общая сумма сбора за пользование объектами животного мира составит 105 500 руб. (90 000 руб. + 4 500 руб. + 9 000 руб. + 2 000 руб.).

6.8. Государственная пошлина

Порядок исчисления и уплаты государственной пошлины регламентирован гл. 25.3 ч. 2 НК РФ.

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при обращении в государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, которые уполномочены в соответствии

с законодательными актами РФ, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершение в отношении этих лиц юридически значимых действий.

Плательщики государственной пошлины – организации и физические лица, если они:

- обращаются за совершением юридически значимых действий;
- выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Налоговым кодексом установлен закрытый перечень объектов взимания пошлины, состоящий из 230 видов юридически значимых действий. Основные виды действующих на территории РФ государственных пошлин обобщены в табл. 15.

Т а б л и ц а 15

Характеристика государственных пошлин

Вид пошлины	Объект обложения
Судебная	1. Запросы, ходатайства и жалобы, подаваемые в Конституционный суд. 2. Исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в арбитражные суды. 3. Исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в суды общей юрисдикции и мировым судьям
Нотариальная	Нотариальные действия
Регистрационная	1. Государственная регистрация актов гражданского состояния. 2. Государственная регистрация программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы. 3. Государственная регистрация юридических лиц, физических лиц – предпринимателей и прочая государственная регистрация
Административная	1. Выдача документов, связанных с приобретением (выходом из) гражданства, въездом (выездом) в Россию. 2. Осуществление федерального пробирного надзора

С 29 декабря 2010 г. пошлина не взимается в случае внесения изменений в выданный документ, направленных на исправление ошибок, допущенных органом или должностным лицом, выдавшим документ, при совершении им юридически значимого действия.

Сроки уплаты пошлины, как правило, в предварительном порядке, т. е. до совершения юридически значимого действия, за исключением некоторых из них.

Льготы при уплате государственной пошлины

Льготы могут быть: условные (проживание совместно с наследодателем на день смерти) и безусловные; частичные (50 % для инвалидов I и II групп по нотариальным действиям) и полные.

Освобождаются от уплаты государственной пошлины государственные органы и организации, полностью финансируемые из бюджета, учреждения культуры. От уплаты всех видов государственной пошлины освобождены следующие категории физических лиц: Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы; участники и инвалиды Великой Отечественной войны.

Льготы установлены также в зависимости от форм совершаемых действий. В частности, от уплаты пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции и мировыми судьями, освобождаются истцы по искам о взыскании заработной платы и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, а также по искам о взыскании пособий; общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков; истцы – инвалиды I и II группы.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме.

Размеры государственных пошлин установлены гл. 25.3 НК РФ.

6.9. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья

Регламентирован гл. 25.4. Налогового кодекса РФ. Введен на территории РФ с 01.01.2019 г.

Дополнительным доходом от добычи углеводородного сырья на участке недр признается расчетная выручка от реализации сырья, добытого на определенном участке недр, уменьшенная последовательно на величину фактических расходов по добыче и на величину расчетных затрат.

Налогоплательщиками признаются организации, осуществляющие виды деятельности, предусмотренные НК РФ, и являющиеся пользователями недр, права пользования которыми предоставлены им на основании лицензий, выданных в соответствии с законодательством РФ.

К углеводородному сырью законодательство относит: нефть обезвоженную, обессоленную и стабилизированную; газовый конденсат и газ горючий природный.

К деятельности налогоплательщика по освоению участка недр в целях добычи углеводородного сырья относятся виды деятельности, осуществляемые таким налогоплательщиком собственными силами или с привлечением третьих лиц:

- поиск и оценка месторождений углеводородного сырья, разведка, добыча углеводородного сырья на участке недр;
- транспортировка углеводородного сырья;
- подготовка углеводородного сырья;
- хранение углеводородного сырья;
- создание объектов утилизации (переработки) попутного газа, предусмотренных техническими проектами разработки месторождений полезных ископаемых и иной проектной документацией на выполнение работ, связанных с использованием участком недр, согласованными в порядке, установленном законодательством РФ о недрах;
- сдача в аренду лицу, оказывающему услуги (выполняющему работы) налогоплательщику, связанные с осуществлением одного или нескольких видов деятельности, указанных выше, имущества, используемого при осуществлении указанных видов деятельности.

Ст. 333.44 НК РФ предусмотрены порядок и условия освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Объектом налогообложения признается дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, отвечающем требованиям, предусмотренным налоговым кодексом РФ. Требования определены с учетом местонахождения участков недр и конкретизированы в ст. 333.45 НК РФ.

Налоговая база определяется по каждому участку недр обособленно как денежное выражение дополнительного дохода от добычи углеводородного сырья.

Налоговым кодексом по данному налогу предусмотрен порядок переноса убытка на будущее. Налогоплательщик, получивший убыток в предыдущем (предыдущих) налоговом периоде (периодах), имеет право уменьшить налоговую базу отчетного периода на сумму убытка прошлых лет. Убыток переносится с учетом коэффициента индексации, установленного в размере 1,163.

Налоговый период – календарный год.

Отчетные периоды – 1-й квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Налоговая ставка – 50 %.

Налоговая декларация подается в налоговый орган не позднее 28 числа месяца, следующего за отчетным периодом. По итогам налогового периода декларация должна быть представлена в налоговый орган не позднее 28 марта года, следующего за отчетным.

Контрольные тесты

Налог на добавленную стоимость

1. НДС – это:
 - а) прямой налог;
 - б) косвенный налог.
2. Объектом налогообложения по НДС не является:
 - а) реализация товаров на территории РФ;
 - б) реализация земельных участков на территории РФ;
 - в) импорт товаров на территорию РФ.
3. Ставка НДС по подакцизным товарам составляет:
 - а) 0 %;
 - б) 10 %;
 - в) 20 %.
4. Какая ставка НДС применяется при реализации овощей:
 - а) 0 %;
 - б) 10 %;
 - в) 20 %.
5. Какая ставка НДС применяется при экспорте товаров:
 - а) 0 %;
 - б) 10 %;
 - в) 20 %.
6. Налоговый период по НДС:
 - а) месяц;
 - б) квартал;
 - в) год.
7. Какая из перечисленных операций не подлежит налогообложению НДС:
 - а) реализация страховой услуги (продажа страхового полиса);
 - б) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
 - в) передача товаров (работ, услуг) для собственного потребления, расходы на которые не принимаются к учету для целей налогообложения прибыли.

Акцизы

1. Какой из перечисленных товаров не включен в перечень подакцизных:
 - а) спирт;
 - б) мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л. с.;
 - в) ювелирные изделия;
 - г) табачная продукция.
2. Налоговая база по акцизам не устанавливается:
 - а) в денежных единицах страны;
 - б) литрах;
 - в) лошадиных силах.

3. Налоговый период по акцизам:
 - а) месяц;
 - б) квартал;
 - в) год.
4. Выделите операцию, которая не подлежит налогообложению акцизом:
 - а) импорт подакцизных товаров;
 - б) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта;
 - в) реализация произведенных подакцизных товаров на территории РФ.
5. Акциз – налог какого уровня:
 - а) федеральный;
 - б) региональный;
 - в) местный.

Налог на доходы физических лиц

1. Физическое лицо признается налоговым резидентом при условии, что пребывает на территории РФ не менее ____ дней в течение 12 последовательных календарных месяцев:
 - а) 180;
 - б) 182;
 - в) 183.
2. По какой ставке облагается НДФЛ материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными средствами:
 - а) 9 %;
 - б) 13 %;
 - в) 35 %.
3. По какой ставке облагается НДФЛ материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг:
 - а) 9 %;
 - б) 13 %;
 - в) 35 %.
4. Выделите из перечня доход, облагаемый НДФЛ:
 - а) пенсия;
 - б) выигрыш в лотерею;
 - в) стипендия.
5. Какая сумма стоимости подарков, полученных от организаций налогоплательщиком в налоговом периоде, не облагается НДФЛ:
 - а) 4 000 руб.;
 - б) 5 000 руб.;
 - в) 6 000 руб.
6. Размер стандартного налогового вычета по НДФЛ на первого ребенка налогоплательщику установлен в размере:

- а) 1 000 руб. в месяц;
- б) 1 400 руб. в месяц;
- в) 3 000 руб. в месяц.

7. Совокупный социальный налоговый вычет за налоговый период не должен превышать:

- а) 100 000 руб.;
- б) 120 000 руб.;
- в) 150 000 руб.

8. В каком размере возникнут налоговые обязательства по НДФЛ у физического лица при продаже жилого дома в 2020 г. за 4 000 000 руб., приобретенного в 2018 г. за 3 200 000:

- а) 390 000 руб.;
- б) 520 000 руб.;
- в) 104 000 руб.

9. Предельный размер имущественного налогового вычета, предоставляемого при приобретении или строительстве жилых домов или квартир одному физическому лицу:

- а) 1 000 000 руб.;
- б) 2 000 000 руб.;
- в) 3 000 000 руб.

10. Размер имущественного налогового вычета, предоставляемого налогоплательщику в сумме уплаченных процентов по кредитам, полученным на приобретение или строительство жилых домов (квартир), земельных участков, ограничен:

- а) 1 000 000 руб.;
- б) 2 000 000 руб.;
- в) 3 000 000 руб.

11. Основная ставка по НДФЛ установлена в размере:

- а) 9 %;
- б) 13 %;
- в) 30 %;
- г) 35 %.

12. Срок подачи декларации по НДФЛ физическими лицами-налогоплательщиками:

- а) до 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- б) до 31 декабря текущего года;
- в) до 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на прибыль организаций

1. Какой из перечисленных доходов относится к доходам от реализации:

- а) выручка от реализации продукции собственного производства;
- б) доход в виде процентов по банковскому депозиту;

в) положительная курсовая разница, возникшая от переоценки активов, выраженных в иностранной валюте.

2. В какую группу доходов следует отнести доход от долевого участия в других организациях:

а) доходы от реализации;

б) внереализационные доходы;

в) доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

3. Какой метод начисления амортизации предполагает равномерное списание стоимости амортизируемого имущества пропорционально сроку его службы:

а) линейный;

б) нелинейный;

в) нет верного ответа.

4. Налоговый период по налогу на прибыль организаций:

а) месяц;

б) квартал;

в) год.

5. Основная ставка налога на прибыль организаций:

а) 13 %;

б) 15 %;

в) 20 %.

6. Какой метод признания доходов (расходов) для целей налогообложения прибыли имеют право применять банки:

а) кассовый метод;

б) метод начисления.

7. Перенос убытков на будущее осуществляется организациями:

а) без каких-либо ограничений по сроку или по сумме;

б) налоговую базу по налогу на прибыль можно уменьшить на сумму убытка, но не более чем на 50 % налоговой базы;

в) срок списания убытка ограничен 10 годами.

8. Какая ставка налога установлена по прибыли Центрального банка:

а) 0 %;

б) 15 %;

в) 20 %.

Прочие федеральные налоги и сборы

1. Налоговый период по налогу на добычу полезных ископаемых:

а) месяц;

б) квартал;

в) год.

2. По субъекту налогообложения налог на добычу полезных ископаемых можно классифицировать:

- а) как налог, уплачиваемый исключительно физическими лицами;
- б) налог, уплачиваемый исключительно юридическими лицами;
- в) смешанный налог.

3. Что из перечисленного не следует облагать налогом на добычу полезных ископаемых:

- а) полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ;
- б) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;
- в) добытые геологические коллекционные материалы.

4. Что из перечисленного подлежит налогообложению водным налогом:

- а) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и/или природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- б) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- в) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

5. Какой повышающий коэффициент предусмотрен для ставки водного налога на 2021 г.:

- а) 2,31;
- б) 2,66;
- в) 3,06.

6. Налоговый период по водному налогу:

- а) месяц;
- б) квартал;
- в) год;

7. Сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов уплачивается:

- а) с определенной периодичностью;
- б) единоразово, по мере необходимости.

8. Могут ли юридические лица являться плательщиками государственной пошлины:

- а) да;
- б) нет.

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

Нахождение региональных налогов в системе налогообложения РФ обусловлено федеративным устройством государства. В отдельных зарубежных странах, например, в Канаде и некоторых странах Европы региональными налогами именуются налоги, взимаемые в определенных территориальных образованиях в целях решения вопросов этих территорий, следовательно, понятия «муниципальные налоги» и «региональные налоги» отождествляются, иногда встречается применение словосочетания «провинциальные налоги»¹.

Также все указанные налоги имеют схожую правовую природу: являются имущественными налогами, привязаны к определенной территории, зачисляются в территориальные бюджеты и направлены на решение задач на местах.

В связи с этим можно характеризовать данные налоги как региональные имущественные налоги, где «регион» – это не уровень власти, а указание на административно-территориальную привязку указанных налогов. Именно имущество (движимое и недвижимое) имеет четкую территориальную принадлежность, которая определяется либо на основе государственной регистрации, либо при установлении непосредственного расположения имущества.

7.1. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций относится к региональным налогам (ст. 14, п. 1 НК РФ). Он устанавливается Налоговым кодексом РФ, гл. 30 и законами субъектов РФ (ст. 372, п. 1 НК РФ). Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных указанной главой НК РФ, порядков и сроки уплаты налога.

При установлении налога законами субъектов РФ в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения налогоплательщиками.

¹ Региональное финансовое право : монография / отв. ред. И. Б. Лагутин. М. : Юстицинформ, 2017.

Налоговый кодекс РФ выделяет следующие *группы налогоплательщиков* (ст. 373, п. 1; ст. 374, пп. 1–3 НК РФ):

- российские организации;
- иностранные организации, имеющие постоянные представительства на территории РФ;
- иностранные организации, которые не имеют постоянного представительства в России, но владеют недвижимым имуществом на территории РФ.

У каждой группы налогоплательщиков возникает (А) свой *объект налогообложения* (ст. 374 НК РФ) и (Б) *своя налоговая база* (ст. 375 НК РФ):

1. *Российская организация*

(А) Недвижимое имущество, принадлежащее российским организациям на праве собственности, переданное в хозяйственное ведение, оперативное управление, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета.

(Б) *Среднегодовая стоимость имущества*, признаваемого объектом налогообложения и учитываемого для целей налогообложения по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского учета либо *кадастровая стоимость* отдельных объектов недвижимого имущества, указанных в Едином государственном реестре недвижимости по состоянию на 1 января года налогового периода, в соответствии со ст. 378.2 НК РФ, например, административно-деловые центры, торговые центры (комплексы), общая площадь которых составляет свыше 5 000 кв. м, и помещения в них; объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства; жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

2. *Иностранная организация, осуществляющая деятельность в РФ через постоянные представительства*

(А) Недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению.

(Б) *Среднегодовая стоимость недвижимого имущества* (ст. 374, п. 2; ст. 375, п. 1 НК РФ), которое относится к деятельности постоянного представительства, за исключением объектов недвижимости, указанных в ст. 378.2, п. 1, пп. 1, 2 НК РФ, либо *кадастровая стоимость* (доля кадастровой стоимости) *объектов недвижимости, указанных в ст. 378.2,*

п. 1, пп. 1, 2 НК РФ, которые относятся к деятельности постоянного представительства, по состоянию на 1 января года налогового периода, за который рассчитывается налог (ст. 375, п. 2; ст. 378.2, п. 1, п. 6, пп. 1, 2 НК РФ), либо *кадастровая стоимость* (доля кадастровой стоимости) *недвижимого имущества иностранной организации*, которое не относится к деятельности постоянного представительства, указанная в ЕГРН по состоянию на 1 января года налогового периода, за который рассчитывается налог (ст. 375, п. 2; ст. 378.2, п. 1, п. 6, пп. 3 НК РФ).

3. *Иностранная организация, у которой нет в России постоянных представительств, но имеется в собственности недвижимое имущество на территории РФ*

(А) Недвижимое имущество, находящееся в России и принадлежащее на праве собственности, а также полученное по концессионному соглашению.

(Б) *Кадастровая стоимость недвижимости* по состоянию на 1 января того года, за который рассчитывается налог (ст. 375, п. 2; ст. 378.2, п. 1, пп. 3 НК РФ).

При этом *средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения за отчетный период*, равна остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца отчетного периода плюс остаточная стоимость имущества на 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом / количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Если у компании есть основные средства, расположенные на территории разных регионов РФ, она должна уплачивать налог на имущество организаций в соответствии с требованиями законодательства каждого из этих регионов.

Таким образом, налоговая база по налогу на имущество организаций определяется для такого имущества отдельно и принимается при исчислении налога:

- по местонахождению головного офиса компании (т. е. по месту регистрации компании);
- по местонахождению каждого из подразделений компании, которые имеют отдельный баланс;
- по местонахождению недвижимого имущества компании, отличного от местонахождения головного офиса и подразделений.

Налоговый период – календарный год.

Отчетные периоды – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 379, п. 2 НК РФ), а для налогоплательщиков, исчисляющих налог исходя из кадастровой стоимости, – первый, второй и третий кварталы календарного года.

Субъекту Федерации предоставлено право не устанавливать отчетные периоды.

Налоговая ставка

В соответствии со ст. 380, п. 1 НК РФ налоговые ставки по налогу на имущество организаций устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2 %. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и/или имущества, признаваемого объектом налогообложения (ст. 380, п. 2 НК РФ).

Однако согласно ст. 380, п. 1.1 НК РФ в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость, налоговая ставка не может превышать для города федерального значения Москвы и для иных субъектов РФ 2 %.

Налоговые льготы (ст. 381 НК РФ)

1. *Имущество, не признаваемое объектом налогообложения налогом на имущество организаций у всех категорий налогоплательщиков (ст. 374, п. 4 НК РФ):*

- движимое имущество организаций (с налогового периода 2019 г.);
- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, используемое федеральными органами власти и федеральными государственными органами, в которых предусмотрена военная служба, для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка;
- объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов РФ федерального значения;
- ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;
- ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;
- космические объекты;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

2. *Нулевая ставка налога на имущество организаций*

Согласно ст. 380, п. 3.1 НК РФ с 01.01.2015 г. до 01.01.2035 г. ставка налога на имущество устанавливается в размере 0 % в отношении отдельных объектов недвижимости магистральных газопроводов и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия.

3. Льготы в отношении организаций, имущество которых освобождено от налогообложения в зависимости от его назначения:

– общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

– организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

– религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

– организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции;

– имущество, используемое при осуществлении деятельности по разработке морских месторождений углеводородного сырья.

4. Льготы в отношении определенного имущества, действующие в течение ограниченного периода:

– в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ;

– в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности.

С 01.01.2018 г. данная налоговая льгота применяется на территории субъекта РФ в случае принятия соответствующего закона субъекта РФ.

5. Льготы в отношении организаций, имущество которых освобождено от обложения налогом на имущество:

– специализированные протезно-ортопедические предприятия;

– коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации;

– организации, которым присвоен статус государственных научных центров;

– организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”» и др.

Помимо установленных ст. 381 НК РФ льгот, законами субъектов РФ при установлении налога на своей территории могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками (ст. 56, п. 3 и ст. 372, п. 2 НК РФ).

Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода по формуле (ст. 382 НК РФ):

$$\text{ставка налога} \times \text{налоговая база.}$$

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, рассчитывается по формуле:

$$\text{ставка налога} \times \text{налоговая база} - \text{сумма авансовых платежей.}$$

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и в сроки, которые установлены законами субъектов РФ (ст. 383 НК РФ).

Требования к представлению отчетности (ст. 386 НК РФ)

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты:

- по авансовым платежам по налогу не позднее 30 календарных дней с даты окончания отчетного периода;
- годовые отчеты представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за отчетным годом.

С 01.01.2020 г. согласно ст. 1, п. 20 и ст. 3, п. 2 Федерального закона от 15.04.2019 г. № 63-ФЗ:

- не нужно представлять расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество;
- закреплено положение о выборе одной инспекции для сдачи отчетности по недвижимости, налог по которой рассчитывается исходя из среднегодовой стоимости. Если у организации на территории одного субъекта РФ есть несколько объектов недвижимости, то сдавать декларацию она сможет по всем объектам в одну инспекцию по своему выбору.

С 01.01.2010 г. организации, не имеющие собственных основных средств, не должны представлять «нулевые» декларации по налогу на имущество.

Пример

ООО «Х» имеет складские помещения. Остаточная стоимость этих складских помещений составила, тыс. руб.:

- на 01.06.2019 г. – 600,0;
- на 01.07.2019 г. – 648,0;
- на 01.08.2019 г. – 684,0;
- на 01.09.2019 г. – 708,0;

- на 01.10.2019 г. – 732,0;
- на 01.11.2019 г. – 780,0;
- на 01.12.2019 г. – 780,0;
- на 01.01.2020 г. – 828,0.

З а д а н и е: рассчитайте авансовые платежи по налогу на имущество организаций, который должна уплатить ООО «Х» в 2019 г., и сумму налога к уплате ООО «Х» в 2019 г., если в данном регионе налоговая ставка установлена в размере 1 %.

Р е ш е н и е

Авансовые платежи за 1-й квартал 2019 г. равны нулю.

Авансовые платежи за 1-е полугодие 2019 г.:

$$(600, 0 + 648,0)/7 \times 1 \% / 4 = 0,446 \text{ тыс. руб.}$$

Авансовые платежи за 9 месяцев 2019 г.:

$$(600,0 + 648,0 + 684,0 + 708,0 + 732,0)/10 \times 1 \% / 4 = 0,844 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма налога за 2019 г.:

$$(600,0 + 648,0 + 684,0 + 708,0 + 732,0 + 780,0 + 780,0 + 828,0)/13 \times 1 \% = 4,431 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма налога к уплате за 2019 г.:

$$4,431 - 0,446 - 0,844 = 3,141 \text{ тыс. руб.}$$

7.2. Транспортный налог

Регулируется гл. 28 ч. 2 НК РФ и законом региональных органов власти.

Налогоплательщиками транспортного налога, согласно ст. 357 НК РФ, являются:

- организации, на которые зарегистрированы транспортные средства;
- физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства.

Объектом налогообложения признаются:

- автомобили, мотоциклы, мотороллеры;
- автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу;
- самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера;
- снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Не являются объектом налогообложения (ст. 358, п. 2 НК РФ):

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.;
- автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя

до 100 л. с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

– промышленные морские и речные суда;

– пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся на праве собственности (хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и ИП, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и/или грузовых перевозок;

– тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы и пр.), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые для производства сельскохозяйственной продукции;

– транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством РФ предусмотрена военная и/или приравненная к ней служба;

– транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

– самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

– суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

– морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда.

Налоговая база по транспортному налогу представлена в табл. 16.

Т а б л и ц а 16

Налоговая база по транспортному налогу²

Вид транспортного средства	Налоговая база
Транспортные средства, имеющие двигатели	Мощность двигателя в лошадиных силах
Воздушные транспортные средства, для которых определяется тяга реактивного двигателя	Паспортная статическая тяга реактивного двигателя на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы
Несамоходные водные транспортные средства	Валовая вместимость в регистровых тоннах
Иные водные и воздушные транспортные средства	Единица транспортного средства

² См.: Налоговый кодекс РФ. Ст. 359.

Налоговый период – календарный год.

Отчетные периоды – I, II, III кварталы.

Законодательные органы власти субъектов РФ имеют право не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости:

- от мощности двигателя (в расчете на 1 л. с. мощности двигателя транспортного средства);
- от тяги реактивного двигателя (в расчете на 1 кг силы тяги);
- от валовой вместимости транспортного средства (в расчете на одну регистрационную тонну);
- по иным водным и воздушным транспортным средствам (в расчете на одну единицу транспортного средства).

Налоговые ставки, указанные в НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в 10 раз.

Законами субъектов РФ могут быть также предусмотрены дифференцированные ставки налога в зависимости от категории, срока полезного использования транспортного средства, их экологического класса. В случае, если субъект РФ не установил ставки налога, то применяются налоговые ставки, указанные в кодексе.

Налоговые льготы (ст. 361.1 НК РФ)

Право на установление налоговых льгот по транспортному налогу и оснований для их использования налогоплательщиком предоставлено субъектам РФ. Кроме того, НК РФ прямо предусматривает другие варианты снижения платежей по транспортному налогу.

Порядок исчисления и уплаты суммы налога

Налогоплательщики-организации исчисляют транспортный налог и авансовые платежи самостоятельно и уплачивают его по местонахождению транспортного средства. Налог подлежит уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

Срок уплаты транспортного налога и авансовых платежей по нему для налогоплательщиков-организаций не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога, подлежащая уплате *налогоплательщиками-физическими лицами*, исчисляется инспекциями ФНС РФ на основании сведений, полученных от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ. Согласно ст. 363, п. 1 НК РФ транспортный налог подлежит уплате налогоплательщиками-физическими лицами в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Размер налога = ставка налога × налоговая база ×
× (количество месяцев владения/12) × повышающий коэффициент.

В отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб., начиная с 2018 г., исчисление суммы налога производится с учетом повышающего коэффициента (табл. 17).

Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб. размещается ежегодно не позднее 1 марта на официальном сайте Минпромторга России.

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей определен приказом Минпромторга России от 28.02.2014 г. № 316.

Т а б л и ц а 17

**Повышающие коэффициенты для легковых автомобилей
стоимостью свыше 3 млн руб.³**

Средняя стоимость легкового автомобиля, млн рублей	Срок эксплуатации легкового автомобиля			
	Не более 3 лет	Не более 5 лет	Не более 10 лет	Не более 20 лет
От 3 млн до 5 млн руб. включительно	1,1	–	–	–
От 5 млн до 10 млн руб. включительно	–	2	–	–
От 10 млн до 15 млн руб. включительно	–	–	3	–
От 15 млн руб.	–	–	–	3

Пример

В 2019 г. физическое лицо владело легковым автомобилем с мощностью двигателя 140 л. с. Автомобиль имеет стоимость 4 млн руб., был выпущен в 2018 г. и поставлен на учет 05.10.2018 г. Ставка транспортного налога – 35 руб. за 1 л. с.

З а д а н и е: рассчитайте сумму транспортного налога к уплате за налоговый период.

Р е ш е н и е

Сумма транспортного налога за 2019 г. = $140 \times 1 \times 35 \times 3/12 \times 1,1 = 1\,347,5$ руб. (ст. 52, п. 6; ст. 362, п. 2 НК РФ).

³ См.: Налоговый кодекс РФ. Ст. 362.

7.3. Налог на игорный бизнес

Регулируется гл. 29 ч. 2 НК РФ и законом региональных органов власти.

Налог на игорный бизнес базируется на принципе вмененного дохода, когда государство, учитывая невозможность полного учета всех доходов, отказывается от него и устанавливает налог исходя из расчета возможного дохода различных видов игровых учреждений, принуждая налогоплательщика платить налог исходя из условно определенного дохода. Естественно, что доход в этом случае не может являться налоговой базой, и объектом обложения этим налогом являются принципиально иные показатели, не связанные напрямую с финансово-хозяйственной деятельностью.

Согласно ст. 365 НК РФ *налогоплательщиками налога на игорный бизнес* являются:

1. Организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса, направленную на извлечение доходов в виде:

- выигрыша;
- платы за проведение азартных игр;
- пари.

2. Юридические лица, занимающиеся организацией и проведением азартных игр в игорных заведениях с использованием игровых столов, игровых автоматов, а также приемом ставок в букмекерских конторах и на тотализаторе.

С 1 июля 2009 г. вне специально созданных игорных зон («Азов-Сити» Краснодарский край, «Сибирская монета» Алтайский край, «Красная Поляна» Краснодарский край, «Приморье» Приморский край, «Янтарная» Калининградская область) азартные игры можно проводить только в букмекерских конторах и кассах тотализатора. Все остальные игорные заведения могут быть открыты исключительно в игорных зонах (Федеральный закон от 29.12.2006 г. № 244-ФЗ).

Объект налогообложения (ст. 366 НК РФ):

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

Каждый объект налогообложения должен быть зарегистрирован в налоговой инспекции по месту установки не позднее чем за 2 рабочих дня до даты его установки.

Налоговая база (ст. 367 НК РФ) определяется отдельно по каждому объекту налогообложения как общее количество соответствующих объектов.

Налоговый период – календарный месяц.

Налоговые ставки (ст. 369 НК РФ) устанавливаются законами субъектов РФ по каждому объекту налогообложения в следующих пределах:

- 1) за один игровой стол – от 50 000 до 250 000 руб.;
- 2) за один игровой автомат – от 3 000 до 15 000 руб.;
- 3) за один процессинговый центр букмекерской конторы – от 50 000 до 250 000 руб.;
- 4) за один процессинговый центр тотализатора – от 50 000 до 250 000 руб.;
- 5) за один процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора – от 2 500 000 до 3 000 000 руб.;
- 6) за один процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы – от 2 500 000 до 3 000 000 руб.;
- 7) за один пункт приема ставок тотализатора – от 10 000 до 14 000 руб.;
- 8) за один пункт приема ставок букмекерской конторы – от 10 000 до 14 000 руб.

Если ставки не определены законами субъектов РФ, то налог уплачивается по минимальным ставкам.

Налоговые льготы в рамках данного налога не предусмотрены.

Порядок исчисления налога (ст. 370 НК РФ)

Сумма налога равна произведению налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставке налога, установленной для каждого объекта налогообложения:

$$\text{Размер налога} = \text{количество объектов налогообложения} \times \text{ставка налога.}$$

Этой же статьей предусмотрены особенности исчисления налога для игровых столов с двумя и более игровыми полями. Если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога увеличивается кратно количеству игровых полей.

При выбытии старого или поступлении нового объекта налогообложения налоговая ставка рассчитывается следующим образом:

Установка нового объекта налогообложения (ст. 370, п. 3 НК РФ)	Выбытие старого объекта налогообложения (ст. 370, п. 4 НК РФ)
<i>До 15 числа</i>	
Применяется обычная ставка налога	Применяется 1/2 ставки налога
<i>После 15 числа</i>	
Применяется 1/2 ставки налога	Применяется обычная ставка налога

Налог на игорный бизнес, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком разовой суммой по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 371 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на игорный бизнес за истекший налоговый период (календарный месяц) представляется налогоплательщиком в налоговую инспекцию по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 370, п. 2 НК РФ).

Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

При отсутствии объекта обложения по налогу на игорный бизнес обязанность по представлению налоговой декларации не возникает.

Пример

ООО «Х» занимается игорным бизнесом. На территории Приморского края, где осуществляет свою деятельность ООО «Х», ставки налога на игорный бизнес установлены в следующих размерах:

- за один игровой стол – 125 000 руб.;
- за один игровой автомат – 7 500 руб.

По состоянию на 1 октября 2019 г. ООО «Х» имеет 5 игровых столов с двумя игровыми полями на каждом, а также 4 игровых автомата.

Задание: рассчитайте сумму налога на игорный бизнес за месяц.

Решение

Размер налога на игорный бизнес =

= количество объектов налогообложения × ставка налога.

$5 \times 125\,000 \text{ руб.} + 4 \times 7\,500 \text{ руб.} = 625\,000 \text{ руб.} + 30\,000 \text{ руб.} = 655\,000 \text{ руб.}$

Контрольные тесты

1. Объектом обложения налогом на имущество для иностранных организаций, имеющих постоянные представительства в РФ, признается:

- а) недвижимое имущество на территории РФ, принадлежащее им на праве собственности, имущество, полученное по концессионному соглашению;
- б) движимое имущество, относящееся к основным средствам, имущество, полученное по концессионному соглашению;
- в) движимое и недвижимое имущество, относящееся к основным средствам, имущество, полученное по концессионному соглашению.

2. Облагаются ли налогом на имущество организаций основные средства, включенные в первую или во вторую амортизационную группу:

- а) не облагаются, так как не признаются объектом обложения налогом на имущество организаций;

б) не облагаются, так как предусмотрена льгота по налогу на имущество организаций;

в) облагаются, так как признаются объектом налогообложения.

3. Транспортный налог налогоплательщики-физические лица уплачивают в срок:

а) не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом;

б) не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом;

в) не позднее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

4. Отчетным периодом по налогу на имущество организации может быть установлен:

а) месяц;

б) квартал;

в) II квартал;

г) полугодие.

5. Максимальная ставка налога на имущество организаций, установленная в НК РФ:

а) 1,0 %;

б) 1,2 %;

в) 2,0 %;

г) 2,2 %.

6. Субъект Российской Федерации при введении транспортного налога имеет право:

а) увеличить ставку налога;

б) дополнить состав налогоплательщиков;

в) установить сроки уплаты;

г) дополнить объект налогообложения.

7. Объектом налогообложения по транспортному налогу признаются:

а) самолет;

б) промышленное судно;

в) весельная лодка.

8. Налогоплательщиками налога на игорный бизнес являются:

а) индивидуальные предприниматели и физические лица;

б) организации и индивидуальные предприниматели;

в) организации;

г) организации и физические лица.

Глава 8

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

Местными налогами признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено ст. 12, п. 4 НК РФ, ст. 12, п. 7 НК РФ.

При установлении местных налогов представительные органы муниципальных образований наделяются правом определять:

- налоговые ставки;
- порядок и сроки уплаты местных налогов, если только эти элементы налогообложения не были установлены самим НК РФ;
- особенности определения налоговой базы по местным налогам;
- налоговые льготы, основания и порядок их применения.

8.1. Налог на имущество физических лиц

В соответствии со ст. 12 и 15 НК РФ налог на имущество физических лиц относится к местным налогам и устанавливается гл. 32 НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (ст. 399, п. 1 НК РФ).

Налогоплательщики (ст. 400 НК РФ) – физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объект налогообложения (ст. 401 НК РФ) – расположенное в пределах муниципального образования следующее имущество:

- жилой дом (в том числе дома и жилые строения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства);
- квартира, комната;
- гараж, машино-место;
- единый недвижимый комплекс;
- объект незавершенного строительства;
- иные здания, строения, сооружения, помещения.

Движимое имущество объектом налогообложения налогом на имущество не является.

Налоговая база и налоговые ставки (ст. 402, п. 1 НК РФ; ст. 402, п. 3 НК РФ; ст. 406 НК РФ):

1. Кадастровая стоимость объектов.

Налоговая ставка – 0,1 %, 0,5 %, 2 %.

2. Инвентаризационная стоимость объектов.

Налоговая ставка – от 0,1 % до 2 %.

До 1 января 2020 г. законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта РФ (за исключением городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) должен установить единую дату начала применения на территории этого субъекта РФ порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения.

Налоговый период – календарный год.

Налоговые льготы (ст. 407 НК РФ)

Лицо, имеющее право на льготу, подает заявление о ее предоставлении в налоговый орган по своему выбору (ст. 407, п. 6 НК РФ).

Налогоплательщик должен представить также уведомление о выбранных объектах налогообложения, в отношении которых предоставляется налоговая льгота, в налоговый орган по своему выбору не позднее 31 декабря года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого в отношении указанных объектов применяется налоговая льгота. Если налогоплательщик не подал уведомление, то льготы предоставят в отношении одного объекта каждого вида с максимальной исчисленной суммой налога (ст. 407, п. 7 НК РФ).

Льгота не предоставляется в отношении объектов, кадастровая стоимость которых более 300 млн руб., за исключением гаражей и машиномест в таких объектах (ст. 407, п. 5 НК РФ). Перечень льгот представлен в табл. 18.

Т а б л и ц а 18

Льготы по налогу на имущество физических лиц

№ п/п	Вид преференции	Условия применения
1	Лица, не являющиеся плательщиками налога на имущество ФЛ в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности (ст. 346.11, п. 3 НК РФ; ст. 346.1, четвертый абзац, п. 3 НК РФ; ст. 346.26, второй абзац, п. 4	ФЛ, зарегистрированные в качестве ИП и применяющие специальные налоговые режимы (УСН, ЕСХН, ЕНВД, ПСН). Не освобождаются от уплаты налога объекты недвижимости, используемые ими в предпринимательской деятельности, подлежащие обложению по кадастровой стоимости и включенные в перечень административно-деловых и торговых центров.

Продолжение табл. 18

№ п/п	Вид преференции	Условия применения
	НК РФ; ст. 346.43, п. 10, пп. 2 НК РФ)	В отношении иного имущества (в том числе в случае отсутствия утвержденного органом власти перечня или невключения имущества ИП в такой перечень), используемого для предпринимательской деятельности, сохраняется освобождение от обязанности по уплате налога
2	Имущество, не признаваемое объектом налогообложения налогом на имущество ФЛ (ст. 401, п. 3 НК РФ)	Имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома
3	Льготы по налогу на имущество ФЛ, установленные отдельным категориям граждан (ст. 407, п. 1, пп. 1–13 НК РФ)	<p>Не уплачивают налог:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Герои Советского Союза и Герои РФ, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней; – инвалиды I и II групп, инвалиды с детства, дети-инвалиды; – участники Великой Отечественной войны, других боевых операций по защите СССР; – граждане, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия; – лица, подвергшиеся радиационному воздействию; получившие или перенесшие лучевую болезнь вследствие аварий, испытаний и пр.; – принимавшие участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах; – военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более; – члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей; – пенсионеры, получающие пенсии (или ежемесячное пожизненное содержание); <p>(Данные льготы предоставляются в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости</p>

Продолжение табл. 18

№ п/п	Вид преференции	Условия применения
		от количества оснований для применения налоговых льгот (ст. 407, п. 3 НК РФ). Например, если у льготника-инвалида в собственности имеются квартира, дом и гараж, он освобождается в полном объеме от уплаты налога на имущество. Если он имеет три квартиры и дом, то он имеет право на льготу при уплате налога за дом, а также только за одну из квартир. В отношении второй и третьей квартиры налог на имущество ФЛ подлежит уплате на общих основаниях)
4	Льготы по налогу на имущество ФЛ, установленные в отношении отдельных видов имущества (ст. 407, п. 1, пп. 14, 15 НК РФ)	<p>Не уплачивают налог:</p> <ul style="list-style-type: none"> – физические лица, осуществляющие профессиональную творческую деятельность, в отношении помещений, используемых ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилых помещений, используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, на период такого их использования; – все физические лица в отношении хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв. м и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства
5	Налоговые вычеты по налогу на имущество ФЛ ст. 403, п. 3–6 НК РФ	<p>При расчете налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости имущества, используются налоговые вычеты в размерах:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по квартире, части жилого дома – кадастровая стоимость 20 кв. м общей площади этой квартиры, части жилого дома; – по комнате, части квартиры – кадастровая стоимость 10 кв. м площади этой комнаты, части квартиры; – по жилому дому – кадастровая стоимость 50 кв. м общей площади этого жилого дома; – по единственному недвижимому комплексу, в состав которого входит хотя бы один жилой дом – 1 000 000 руб.

О к о н ч а н и е т а б л. 18

№ п/п	Вид преференции	Условия применения
		<p>(При наличии нескольких объектов налогоплательщик может заявить налоговый вычет в отношении каждого объекта недвижимости.)</p> <p>Начиная с налогового периода 2018 г. физические лица, имеющие трех и более несовершеннолетних детей, вправе уменьшить налоговую базу:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по квартире, части квартиры, комнате – кадастровая стоимость 5 кв. м общей площади квартиры (площади части квартиры, комнаты) в расчете на каждого несовершеннолетнего ребенка; – по жилому дому – кадастровая стоимость 7 кв. м общей площади жилого дома (части жилого дома) в расчете на каждого несовершеннолетнего ребенка. <p>(Данный вычет предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида)</p>

Налог на имущество исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество.

Налоговая база по налогу на имущество физических лиц исходя из инвентаризационной стоимости определяется по формуле:

$$\begin{aligned} & \text{Сумма налога на имущество физических лиц} = \\ & = \text{налоговая база, определенная в соответствии со ст. 404 НК РФ} \times \\ & \quad \times \text{ставка налога, действующая по месту нахождения объекта.} \end{aligned}$$

Налоговая база по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости определяется по формуле:

$$\begin{aligned} & \text{Сумма налога на имущество физических лиц} = \\ & = (\text{налоговая база, определенная в соответствии со ст. 403 НК РФ} - \\ & \quad - \text{налоговый вычет}) \times \text{ставка налога, действующая} \\ & \quad \text{по месту нахождения объекта.} \end{aligned}$$

В ст. 408 НК РФ закреплен порядок исчисления налога для разных случаев нахождения имущества:

1. Имущество в общей долевой (совместной) собственности. Налог исчисляется для каждого из участников долевой собственности пропор-

ционально его доле в праве собственности, а объектов общей совместной собственности – для каждого участника в равных долях.

2. Права собственности на имущество возникают (прекращаются) у налогоплательщика в течение налогового периода. Налог исчисляется с учетом коэффициента владения ($K_{\text{владения}}$):

$K_{\text{владения}}$ = число полных месяцев, в течение которых имущество находилось в собственности налогоплательщика, деленное на число календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если возникновение прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц возникновения прав принимается за полный месяц, а если после 15-го числа – не принимается. Если прекращение прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, месяц прекращения прав принимается за полный месяц, а если до 15-го числа – не принимается.

Пример

Право собственности на гараж возникло у налогоплательщика 20 февраля, а 23 ноября того же года прекратилось. Считается, что имущество находилось в собственности налогоплательщика девять месяцев: с марта (февраль не учитывается) по ноябрь включительно. Налог на имущество будет исчислен с коэффициентом 9/12.

3. Имущество, перешедшее по наследству физическому лицу. Налог исчисляется со дня открытия наследства.

4. Имущество, прекратившее свое существование в связи с гибелью или уничтожением. Исчисление налога прекращается с 1-го числа месяца гибели или уничтожения такого объекта на основании заявления об этом факте, представленного налогоплательщиком.

5. Право на налоговую льготу возникает (прекращается) у налогоплательщика в течение налогового периода. Исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента.

Коэффициент = число полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, деленное на число календарных месяцев в налоговом периоде (12 месяцев).

При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц (ст. 408, п. 6 НК РФ).

Пример

Гражданину оформлена инвалидность 10 мая. Несмотря на то, что большую часть мая он уже считался инвалидом, весь май включается в полные месяцы, в которых отсутствует льгота, т. е. налог за год будет рассчитан с коэффициентом 5/12.

Налог на имущество физических лиц уплачивается на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

Сумма налога исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода – календарного года.

Уплата налога производится не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговый орган обязан направить такое уведомление не позднее 30 дней до наступления срока платежа (ст. 52, п. 2, второй абзац НК РФ). В нем должны быть указаны сумма налога, подлежащая уплате, объект налогообложения, налоговая база, срок уплаты налога, а также сведения, необходимые для перечисления налога в бюджетную систему РФ (ст. 52, п. 3 НК РФ).

Отчитываться по налогу на имущество физических лиц (предоставлять декларации) физические лица не обязаны.

Пример

Физическое лицо имеет на праве собственности квартиру площадью 70 кв. м, кадастровой стоимостью 5 400 000 руб. Ставка налога – 0,1 % от кадастровой стоимости. С марта физическое лицо становится инвалидом II группы. До получения статуса инвалида физическое лицо имеет право на налоговый вычет в размере величины кадастровой стоимости 20 кв. м общей площади этой квартиры.

З а д а н и е: рассчитайте сумму налога на имущество физических лиц.

Р е ш е н и е

Кадастровая стоимость квадратного метра квартиры:

$$5\,400\,000 \text{ руб.} / 70 \text{ кв. м} = 77\,142 \text{ руб.}$$

Сумма налогового вычета:

$$77\,142 \text{ руб.} \times 20 \text{ кв. м} = 1\,542\,840 \text{ руб.}$$

В результате налоговая база составит:

$$5\,400\,000 \text{ руб.} - 1\,542\,840 \text{ руб.} = 3\,857\,160 \text{ руб.}$$

Коэффициент, учитывающий период возникновения (прекращения) права на налоговую льготу:

$$K = 3 / 12 = 1/4.$$

Таким образом, сумма налога за квартиру составит:

$$3\,857\,160 \text{ руб.} \times 0,1 \% \times 1/4 = 964 \text{ руб.}$$

8.2. Земельный налог

Налогоплательщиками земельного налога, согласно ст. 388 НК РФ, являются:

– организации, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения;

– физические лица, у которых земля находится в собственности, в постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении.

Не признаются налогоплательщиками организации в отношении земельных участков, находящихся у них:

– на праве безвозмездного пользования;

– по договору аренды.

Объект налогообложения (ст. 389 НК РФ) – земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

– земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ. Например, занятые особо ценными объектами культурного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

– земельные участки из состава земель лесного фонда;

– земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговая база (ст. 390 НК РФ) – кадастровая стоимость, указанная в Едином государственном реестре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налоговая база для *налогоплательщика-физического лица* определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в ИФНС России органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Налоговый период – календарный год.

Отчетные периоды – первый квартал, полугодие и 9 месяцев.

Местные органы власти могут не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать (ст. 394 НК РФ):

- 1) 0,3 % в отношении земельных участков:
 - отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения;
 - занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса;
 - приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;
 - ограниченных в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

2) 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и/или разрешенного использования земельного участка, а также в зависимости от места нахождения объекта налогообложения.

Налоговые льготы (ст. 395 НК РФ)

Ст. 395 НК РФ определены категории налогоплательщиков и виды земельных участков, в отношении которых предоставляется освобождение от земельного налога. Это льготы:

- для организаций и учреждений уголовно-исполнительной системы Минюста России;
- организаций – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- религиозных организаций;
- организаций инвалидов;
- организаций народных художественных промыслов;
- физических лиц и общин коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ и др.

В соответствии со ст. 391, п. 5 НК РФ для отдельных категорий физических лиц налоговая база по земельному налогу может быть уменьшена на необлагаемую сумму. С 2017 г. – на величину кадастровой стоимости 600 кв. м площади земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении для следующих налогоплательщиков (налоговый вычет):

- Героев Советского Союза, Героев РФ, полных кавалеров ордена Славы;
- инвалидов I и II групп инвалидности;
- инвалидов с детства;

- ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки;
- физических лиц, принимавших непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия;
- лиц, достигших пенсионного возраста, подвергшихся политическим репрессиям;
- членов семей военнослужащих и сотрудников органов внутренних дел, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, потерявших кормильца при исполнении им служебных обязанностей;
- мужчин по достижении возраста 60 лет и женщин по достижении возраста 55 лет;
- пенсионеров по случаю потери кормильца;
- лиц, имеющих на иждивении трех и более детей.

При установлении земельного налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление величины налогового вычета для отдельных категорий налогоплательщиков (ст. 387, п. 2 НК РФ).

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на льготу, производится с учетом специального коэффициента (ст. 396, п. 10, четвертый абзац НК РФ).

Для отчетного периода (квартала) корректирующий коэффициент при использовании льготы по земельному налогу определяется по формуле:

$$K_o = M_n : M_o,$$

где K_o – корректирующий коэффициент в отчетном периоде; M_n – число полных месяцев в отчетном периоде, в течение которых отсутствует налоговая льгота; M_o – число календарных месяцев в отчетном периоде.

Для налогового периода (календарного года) корректирующий коэффициент при использовании льготы по земельному налогу определяется по формуле:

$$K_r = M_n : 12 \text{ мес.},$$

где K_r – корректирующий коэффициент в налоговом периоде; M_n – число полных месяцев в налоговом периоде, в течение которых отсутствует налоговая льгота; 12 мес. – число календарных месяцев в году.

При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимаются за полный месяц.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей (ст. 396 НК РФ)

Сумма налога исчисляется *налогоплательщиками-организациями* по истечении налогового периода по формуле (ст. 396, п. 1 НК РФ):

Размер налога = кадастровая стоимость земельного участка на 1 января года, за который считается налог × ставка налога.

При покупке или продаже земельного участка в течение года налог считается пропорционально числу полных месяцев владения участком. Месяц будет полным, если покупка зарегистрирована до 15-го числа включительно, а продажа – после 15-го числа.

Пример

Купля-продажа участка с кадастровой стоимостью 1 млн руб. зарегистрирована 4 декабря. Земельный налог по ставке 1,5 % будет уплачен покупателем – 1 250 руб. (1 000 000 руб. × 1,5 % × 1 мес./12 мес.), а продавцом – 13 750 руб. (1 000 000 руб. × 1,5 % × 11 мес./12 мес.) (ст. 396, п. 7 НК РФ).

Земельный налог для *налогоплательщиков-физических лиц и индивидуальных предпринимателей* рассчитывает налоговая инспекция, которая направляет плательщику налоговое уведомление. В нем указывается: сумма налога; год, за который рассчитан налог; размер налоговой базы (кадастровая стоимость участка); налоговая ставка; льготы (ст. 396, п. 3; ст. 397, п. 4 НК РФ).

В некоторых случаях при расчете земельного налога в отношении участков, приобретенных физическим лицом или предоставленных ему в собственность для жилищного строительства, применяется повышающий коэффициент (ст. 396, п. 15, 16 НК РФ).

Например, налог исчисляется с коэффициентом 2 по истечении 10 лет с даты государственной регистрации права на земельный участок, предназначенный для индивидуального жилищного строительства, и до государственной регистрации права на построенную на нем недвижимость. Основанием для неприменения указанного коэффициента является государственная регистрация прав на один объект недвижимости вне зависимости от того, что на одном земельном участке может быть предусмотрено строительство нескольких жилых объектов (ст. 396, п. 16 НК РФ).

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, по истечении первого, второго и третьего кварталов текущего налогового периода в соответствии со ст. 396, п. 6 НК РФ исчисляют суммы авансовых платежей по налогу как 1/4 суммы налога за год по формуле:

Авансовый платеж по земельному налогу за I, II, III кварталы =
= кадастровая стоимость земельного участка/4 × ставка налога.

Налогоплательщиками-физическими лицами авансовые платежи не уплачиваются.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей

(ст. 397 НК РФ)

Устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения).

Срок уплаты налога для организаций не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 397, п. 1; ст. 398, п. 3 НК РФ). Для физических лиц и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, срок уплаты является фиксированным – не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Актами представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения) не может быть установлена ежемесячная уплата авансовых платежей, так как это противоречит нормам НК РФ.

Пример

ООО «Альфа» владеет земельным участком для производственных нужд. Кадастровая стоимость земельного участка на 01.01.2018 г. – 10 млн руб. Вид его разрешенного использования был изменен, и соответствующие сведения внесены в ЕГРН 16.02.2018 г. Новая кадастровая стоимость – 8 млн руб. Земельный участок был продан налогоплательщиком 23.03.2018 г. Налоговая ставка – 1,5 %.

З а д а н и е: рассчитайте земельный налог за 2018 г.

Р е ш е н и е

Исчисление суммы земельного налога за I квартал 2018 г. должно осуществляться как произведение его кадастровой стоимости на день внесения в Единый государственный реестр недвижимости сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости такого земельного участка, на ставку налога в отношении данного земельного участка, умноженной на 1/4 (3 мес. в квартале/12 мес. в налоговом периоде) и умноженной на $K_{\text{владения}}$ в квартале (число полных месяцев, в течение которых земельный участок находился в собственности/число календарных месяцев в налоговом периоде).

Сумма земельного налога равна $(10 \text{ млн руб.} \times 1,5 \% \times 1/4 \times 2 \text{ мес./3 мес.}) + (8 \text{ млн руб.} \times 1,5 \% \times 1/4 \times 1 \text{ мес./3 мес.}) = 24 \text{ 999,99 руб.} + 9 \text{ 999,99 руб.} = 34 \text{ 999,98 руб.}$

С учетом правила об округлении сумма налога составит 35 000 руб.

Пример

Организации принадлежит участок земли, занятый сооружениями, используемыми для первичной переработки сельскохозяйственной продукции кадастровой стоимостью 64 млн руб. Участок использовался в течение всего 2018 г. Налоговая ставка – 0,3 %.

З а д а н и е: рассчитайте земельный налог за 2018 г.

Р е ш е н и е

Исчисленная сумма налога за год – 192 тыс. руб. (64 млн. руб. × 0,3 %).
Авансовые платежи за 1-, 2- и 3-й кварталы – 48 тыс. руб. (192 тыс. руб./4).
Налог к уплате по итогам года – 48 тыс. руб. (192 тыс. руб. – (48 тыс. руб. × 3)).

8.3. Торговый сбор

Регламентируется гл. 33 НК РФ. Торговый сбор установлен с 01.07.2015 г. и вводится нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

С 01.07.2015 г. торговый сбор введен только на территории г. Москвы (закон г. Москвы от 17.12.2014 г. № 62 «О торговом сборе»). Торговля на территориях, на которых местные власти установили взимание торгового сбора, не может облагаться ЕНВД.

В других регионах РФ сбор пока не уплачивается.

Плательщиками сбора являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, в отношении которых установлен торговый сбор, с использованием объектов движимого и/или недвижимого имущества, хотя бы один раз в течение квартала на территории муниципального образования (городов федерального значения), в котором введен торговый сбор (ст. 411 НК РФ).

Постановка на учет в качестве плательщика торгового сбора производится на основании уведомления в течение 5 дней после его получения налоговым органом. В течение 5 дней с даты постановки на учет плательщику сбора направляется соответствующее свидетельство (ст. 416, п. 3 НК РФ).

В случае прекращения осуществления предпринимательской деятельности с использованием объекта осуществления торговли плательщик сбора представляет в налоговый орган соответствующее уведомление.

Освобождены от уплаты торгового сбора (ст. 411, п. 2 НК РФ):

- ИП, применяющие ПСН;
- налогоплательщики, применяющие ЕСХН, в отношении торговых видов предпринимательской деятельности с использованием соответствующих объектов.

Объект обложения (ст. 412 НК РФ)

В ст. 413 НК РФ определены виды деятельности и объекты, в отношении которых устанавливается сбор. Торговым сбором облагается не любая связанная с торговлей деятельность, а только:

- *деятельность с использованием объектов торговых сетей.*

При определении объектов торговли для целей торгового сбора в ст. 415 НК РФ есть отсылка к гл. 26.5, ст. 346.43, п. 3, пп. 5 «Патентная система налогообложения» НК РФ. Также специалисты Минфина России (письмо Минфина России от 15.07.2015 г. № 03-11-10/40730) считают, что в целях гл. 33 НК РФ следует применять понятия и термины гражданского и других отраслей законодательства РФ в части, не противоречащей гл. 33 НК РФ. В частности, следует использовать понятия и термины, данные в Федеральном законе от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ», где установлены определения стационарных и нестационарных торговых объектов;

– *отпуск товаров со склада;*

Пример

Торговля путем заказа товаров через Интернет или по телефону с последующей доставкой товара покупателю. При этом ставка торгового сбора для торговли, осуществляемой путем отпуска товаров со склада, не определена. Поэтому указанный вид деятельности торговым сбором в Москве не облагается.

– *деятельность по организации розничных рынков.*

Сфера распространения данного пункта гл. 33 НК РФ невелика, а практика применения торгового сбора по данному виду предпринимательской деятельности минимальна.

Таким образом, объектом обложения является именно *процесс торговли, а не сам физический объект, через который она осуществляется*. Это значит, что само по себе наличие торгового объекта не влечет обложения сбором до тех пор, пока это имущество не начнет использоваться в торговой деятельности. Поэтому в ст. 412, п. 2 НК РФ определены понятия дат, связанных с осуществлением торговой деятельности:

1) дата возникновения объекта обложения сбором – дата начала использования объекта торговли для осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор;

2) дата прекращения объекта обложения сбором – дата прекращения использования объекта торговли для осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор.

Ставки сбора установлены в расчете *на объект осуществления торговли или на его площадь*. Площадь торгового зала в целях гл. 33 НК РФ определяется в соответствии со ст. 346.43, п. 3, пп. 5 НК РФ (ст. 415, п. 5 НК РФ). Согласно этой норме, *площадь торгового зала* – это:

1) часть магазина, павильона, занятая оборудованием, предназначенным: – для выкладки, демонстрации товаров;

– проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей;

2) площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин;

- 3) площадь рабочих мест обслуживающего персонала;
- 4) площадь проходов для покупателей;
- 5) арендуемая часть площади торгового зала.

Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Налоговый период – квартал.

Ставки сбора

В ст. 415 НК РФ установлены предельные размеры ставок в рублях за квартал. Нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут быть установлены дифференцированные ставки сбора в зависимости от территории осуществления конкретного вида торговой деятельности, категории плательщика сбора, особенностей осуществления отдельных видов торговли, а также особенностей объектов осуществления торговли. Ставка сбора может быть снижена ими вплоть до нуля.

На объект организации торговли:

- имеющий площадь торгового зала, ставка сбора устанавливается в расчете на 1 кв. м;
- не имеющий торгового зала, ставка сбора устанавливается в расчете на объект осуществления торговли.

При этом с учетом особенностей, предусмотренных ст. 415 НК РФ, ставка сбора не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения) в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца. В том случае, если патентная система налогообложения по некоторым видам торговли не применяется (следовательно, ставки по ним не установлены), для целей торгового сбора учитывается предельная ставка по розничной торговле.

Согласно ст. 415, п. 5 НК РФ ставка сбора, установленного по деятельности по организации розничных рынков, не может превышать 550 руб. на 1 кв. м площади розничного рынка. Указанная ставка подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год. На 2020 г. коэффициент-дефлятор в целях гл. 33 «Торговый сбор» НК РФ равен 1,379 (приказ Минэкономразвития России от 21.10.2019 г. № 684).

Порядок исчисления и уплаты сбора (ст. 417, п. 1 и 2 НК РФ)

Если иное не установлено ст. 417 НК РФ, сумма торгового сбора определяется плательщиком самостоятельно для каждого объекта обложения, начиная с квартала, в котором возник объект обложения сбором по формуле:

$$\begin{aligned} & \text{Сумма сбора за квартал} = \text{ставка сбора в отношении} \\ & \text{соответствующего вида предпринимательской деятельности} \times \\ & \times \text{физическая характеристика соответствующего объекта} \\ & \text{осуществления торговли (в ед. или кв. м)}. \end{aligned}$$

Уплата сбора производится ежеквартально не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения (кварталом).

Пример

ИП торгует в районе Южное Бутово ЮЗАО г. Москвы через магазин с площадью торгового зала 75 кв. м (т. е. более 50 кв. м). Законом г. Москвы от 31.10.2012 г. № 53 «О патентной системе налогообложения» установлен потенциально возможный к получению годовой доход для такой торговой точки в размере 1 890 000 руб.

З а д а н и е: рассчитать сумму торгового сбора за квартал.

Р е ш е н и е

Сумма налога при ПСН за квартал (3 месяца) составляет:

$$(1\,890\,000 \text{ руб.} \times 6\%) : 4 = 28\,350 \text{ руб.}$$

Следовательно, предельная ставка с 1 кв. м торговой площади в квартал составляет:

$$28\,350 \text{ руб.} : 50 = 567 \text{ руб.}$$

В ст. 2, п. 3 закона г. Москвы от 17.12.2014 г. № 62 для таких объектов, расположенных в районе Южное Бутово ЮЗАО Москвы, установлена ставка торгового сбора в размере 420 руб. за каждый квадратный метр площади торгового зала, не превышающей 50 кв. м, и 50 руб. – за каждый полный (неполный) квадратный метр площади торгового зала свыше 50 кв. м, т. е. не превышает предельно допустимую величину. Таким образом, за квартал предпринимателю придется заплатить торговый сбор в сумме:

$$50 \text{ кв. м} \times 420 \text{ руб.} + (75 \text{ кв. м} - 50 \text{ кв. м}) \times 50 \text{ руб.} = 22\,250 \text{ руб.}$$

Контрольные тесты

1. Земельный налог вводится в действие и прекращает действовать в соответствии:

- а) с НК РФ, законами субъектов Российской Федерации;
- б) НК РФ;
- в) НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

2. Налоговая база по земельному налогу в отношении земельных участков, находящихся в собственности ветеранов и инвалидов боевых действий, уменьшается на необлагаемую сумму:

- а) 20 000 руб.;
- б) 3 000 руб.;
- в) 10 000 руб.

3. Обязанность уплачивать земельный налог у налогоплательщика возникает:

- а) с момента передачи участка по акту приема-передачи;
- б) даты подписания договора купли-продажи земельного участка;
- в) даты регистрации права собственности земельного участка;
- г) даты внесения сведений о земельном участке в государственный кадастр недвижимости.

4. Налоговая база земельного налога определяется:

- а) как рыночная стоимость земельного участка;
- б) кадастровая стоимость земельного участка;
- в) площадь земельного участка;
- г) нормативная цена земли.

5. Налогоплательщиками земельного налога являются организации и физические лица:

- а) обладающие земельными участками на праве собственности;
- б) обладающие земельными участками на праве безвозмездного (срочного) пользования;
- в) получившие земельные участки в пользование по договору аренды;
- г) обладающие земельными участками на праве пожизненного наследуемого владения.

6. Налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются:

- а) НК РФ;
- б) законами субъектов Российской Федерации в пределах, определенных НК РФ;
- в) исполнительными органами муниципальных образований;
- г) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, определенных НК РФ.

7. Объектом налогообложения земельным налогом признаются:

- а) только земельные участки, находящиеся в пользовании граждан;
- б) только земельные участки, находящиеся в пользовании организаций;
- в) земельные участки на территории Российской Федерации;
- г) земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен земельный налог.

8. Налоговым периодом по земельному налогу является:

- а) полугодие;
- б) квартал;
- в) календарный год.

9. Сумма земельного налога определяется:

- а) как произведение площади земельного участка и ставки земельного налога;
- б) произведение кадастровой стоимости земельного участка и ставки земельного налога;
- в) произведение рыночной стоимости земельного участка и ставки земельного налога.

10. Срок уплаты земельного налога для организаций:

- а) не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- б) устанавливается представительными органами муниципальных образований, но не ранее 15 ноября;
- в) 1 февраля года, следующего за налоговым периодом;
- г) устанавливается представительными органами муниципальных образований, но не ранее 1 февраля года, следующего за налоговым периодом.

11. По уровню власти налог на имущество физических лиц является:

- а) региональным;
- б) федеральным;
- в) местным.

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ РФ

В соответствии с Налоговым кодексом специальные налоговые режимы – это особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

В соответствии с НК РФ к специальным налоговым режимам относятся:

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
2. Упрощенная система налогообложения (УСН);
3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД). Данный режим налогообложения утрачивает свое действие с 01.01.2021 г.;
4. Патентная система налогообложения (ПСН);
5. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.
6. Налог на профессиональный доход.

Сущность всех вышеперечисленных режимов для организаций и индивидуальных предпринимателей, за исключением ЕНВД, будет рассмотрена в этой главе учебника.

9.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей

ЕСХН был впервые введен в действие с 2002 г. в качестве нового элемента налоговой системы РФ. Введение этого налога призвано обеспечить повышение эффективности сельскохозяйственного производства путем стимулирования сельских товаропроизводителей к рациональному использованию сельхозугодий.

При переходе на специальный режим налогообложения этот налог освобождает юридических лиц от уплаты:

- налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов по дивидендам и отдельным видам долговых обязательств);
- налога на имущество организаций (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями).

Индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, освобождаются от обязанности по уплате:

– налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по иным налоговым ставкам);

– налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности).

С 01.01.2019 г. налогоплательщики ЕСХН признаются налогоплательщиками НДС.

Как и организации, индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, обязаны уплачивать все налоги и сборы в соответствии с другими режимами налогообложения.

Перейти на уплату ЕСХН могут и крестьянские (фермерские) хозяйства. В этом случае на них распространяются правила, действующие для организаций и индивидуальных предпринимателей.

Налогоплательщиками признаются сельскохозяйственные товаропроизводители: организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, а также оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям в области растениеводства и животноводства.

Рыбохозяйственные организации и ИП, осуществляющие вылов водных биологических ресурсов, также признаются налогоплательщиками ЕСХН (ст. 346.2, п. 2.1 НК РФ).

Организации (индивидуальные предприниматели), которые не производят сельхозпродукцию, а только осуществляют ее первичную или последующую (промышленную) переработку, не вправе применять ЕСХН.

Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога:

– организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

– бюджетные организации;

– организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Порядок перехода на уплату ЕСХН

Переход на ЕСХН осуществляется добровольно (ст. 346.2, п. 5 НК РФ).

Для перехода на ЕСХН необходимо подать уведомление в налоговый орган. Если организация (ИП) уже осуществляет деятельность и применяет общий налоговый режим или упрощенную систему налогообложения, то перейти на ЕСХН она (он) может только с начала следующего календарного года.

До 31 декабря – срок подачи уведомления для действующих организаций (ИП) для перехода на ЕСХН со следующего календарного года (ст. 346.3, п. 2 НК РФ).

В течение 30 дней с даты постановки на учет организация (ИП) может подать уведомление о применении ЕСХН (ст. 346.3, п. 2 НК РФ).

Организации (индивидуальные предприниматели), не подавшие в установленные сроки уведомление, не вправе применять ЕСХН.

Условия перехода

Организации и ИП, оказывающие специализированные услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям в области растениеводства и животноводства, вправе перейти на уплату ЕСХН при условии, что доля дохода, полученного от реализации данных услуг, составит не менее 70 %.

Имеются дополнительные условия для рыбохозяйственных организаций и ИП, осуществляющих вылов водных биологических ресурсов (подробнее в ст. 346.2, п. 2.1 НК РФ).

Объектом налогообложения по ЕСХН являются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (ст. 346.4, п. 2 НК РФ).

Расчет налога:

Сумма налога = ставка налога × налоговая база.

Налоговая ставка определяется субъектом РФ и не должна превышать 6 %. Законами субъектов Российской Федерации налоговая ставка может быть уменьшена до 0 %.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (ст. 346.6, п. 1 НК РФ).

Доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала года.

Можно уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного в предыдущих годах (ст. 346.6, п. 5 НК РФ).

Уплата авансовых платежей по ЕСХН осуществляется не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода (полугодия).

Уплата налога по итогам года – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет налога по итогам налогового (отчетного) периода (года) (подробнее в ст. 346.9, п. 5 НК РФ).

В случае прекращения предпринимательской деятельности в качестве сельскохозяйственного товаропроизводителя декларация представляется не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором, согласно уведомлению, представленному налогоплательщиком в налоговый орган, такая деятельность им прекращена (ст. 346.10, п. 1, пп. 2 НК РФ).

Форма декларации утверждена Приказом ФНС России от 28.07.2014 г. № ММВ-7-3/384@ «Об утверждении формы налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу в электронной форме» (зарегистрирован в Минюсте России 10.11.2014 г. № 34 620).

Пример

Организация, перешедшая на специальный налоговый режим для сельскохозяйственных товаропроизводителей, в налоговом периоде получила доход от реализации собственной сельскохозяйственной продукции – 21 000 тыс. руб., внереализационных доходов – 4 500 тыс. руб. Расходы организации, признаваемые в соответствии со ст. 346.2 НК РФ, составили 16 000 тыс. руб.

З а д а н и е: требуется вычислить сумму единого сельскохозяйственного налога, подлежащего уплате.

Р е ш е н и е

Объектом налогообложения по ЕСХН являются доходы, уменьшенные на сумму расходов. При этом учитываются как доходы от реализации товаров (работ, услуг), так и внереализационные доходы.

Налоговую базу составляет денежное выражение объекта налогообложения. Налоговая база равна:

$$(21\ 000 \text{ тыс. руб.} + 4\ 500 \text{ тыс. руб.}) - 16\ 000 \text{ тыс. руб.} = 9\ 500 \text{ тыс. руб.}$$

Налоговая ставка равна 6 %. Сумма налога определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Соответственно, получаем:

$$\text{Сумма ЕСХН} = 9\ 500 \text{ тыс. руб.} \times 0,06 = 570 \text{ тыс. руб.}$$

9.2. Упрощенная система налогообложения

Порядок применения данного режима налогообложения регламентирован гл. 26.2 НК РФ.

Упрощенная система налогообложения действует наряду с общим режимом налогообложения. При этом организации и индивидуальные предприниматели, удовлетворяющие определенным критериям, имеют право применять упрощенную систему в добровольном порядке.

Налогоплательщиками признаются организации и ИП, имеющие право на добровольной основе перейти на упрощенную систему налогообложения.

Условия перехода

Организации:

1. Средняя численность наемных работников не превышает 100 человек.

2. Доход от реализации товаров (работ, услуг) за 9 месяцев текущего года не превышает 112,5 млн руб. Указанная величина предельного размера доходов организации подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на календарный год.

3. Стоимость амортизируемого имущества организации не превышает 150 млн. руб.

ИП (право перехода):

1. Средняя численность наемных работников не превышает 100 человек. Однако в период применения упрощенной системы ИП должны соблюдаться ограничения по выручке от реализации и стоимости имущества, как и у организаций.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения

1. Организации, имеющие филиалы.
2. Банки.
3. Страховщики.
4. Негосударственные пенсионные фонды.
5. Инвестиционные фонды.
6. Профессиональные участники рынка ценных бумаг.
7. Ломбарды.
8. Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых.
9. Организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр.
10. Нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований.
11. Организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.
12. Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).
13. Организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 %.
14. Казенные и бюджетные учреждения.
15. Иностранные организации.
16. Микрофинансовые организации.
17. Частные агентства занятости, осуществляющие деятельность по предоставлению труда работников (персонала).

Сущность упрощенной системы налогообложения

Организации освобождены от уплаты:

- налога на прибыль;
- НДС;

– налога на имущество организаций, кроме объектов недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость. Напомним, что в соответствии со ст. 378.2, п. 1 НК РФ к этому имуществу относятся, в частности, административно-деловые и торговые центры, а также нежилые помещения, предназначенные (используемые) для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита или бытового обслуживания.

Индивидуальные предприниматели освобождены от уплаты:

– налога на доходы физических лиц, по доходам, полученным от предпринимательской деятельности;

- НДС;

– налога на имущество физических лиц, используемого ими для осуществления предпринимательской деятельности.

По упрощенной системе уплачиваются:

- единый налог;
- страховые взносы во внебюджетные фонды;
- иные налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Объект налогообложения:

– доходы от реализации по налоговой ставке 6 %. С 2016 г. законом субъекта Федерации ставка может быть установлена от 1 % до 6 %;

– доходы, уменьшенные на учтенные расходы – прибыль – ставка по НК РФ от 5 % до 15 %.

Органам власти субъекта РФ разрешено вводить пониженные ставки налога для отдельных категорий налогоплательщиков. В Свердловской области ставка 5 % установлена для налогоплательщиков, у которых удельный вес одного или нескольких видов деятельности в общей сумме доходов составляет не менее 70 % (классификация видов экономической деятельности «Сельское хозяйство», «Лесное хозяйство», «Текстильное производство» и т. д.);

Для остальных налогоплательщиков ставка составляет 7 %.

С 2015 г. для впервые зарегистрированных ИП, осуществляющих свою деятельность в производственной, наукоемкой и социальной сферах деятельности, в первые 2 года их деятельности ставка – 0 %. Законы принимает субъект РФ.

Право выбора объекта налогообложения предоставлено налогоплательщикам.

Порядок определения доходов

В состав выручки от реализации, облагаемой налогом, включаются:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

При определении объекта налогообложения не учитываются в составе доходов:

- 1) доходы ИП, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, не соответствующие 13 %;
- 2) доходы, полученные товариществами собственников жилья, товариществами собственников недвижимости, управляющими организациями, садоводческими, огородническими или дачными некоммерческими товариществами (некоммерческими партнерствами), жилищными, садоводческими, огородническими, дачными или иными специализированными потребительскими кооперативами от собственников (пользователей) недвижимости в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями.

Расходы, учитываемые при определении налогооблагаемой базы

В перечень расходов, учитываемых при налогообложении дополнительно включены:

1. Арендные платежи за арендуемое имущество, независимо от статуса арендодателя, в том числе и физического лица;
2. Компенсационные выплаты за использование для служебных поездок личных автомобилей;
3. Оплата аудиторских услуг, услуг нотариуса, за публикацию бухгалтерской отчетности;
4. Почтовые, телефонные, телеграфные, канцелярские расходы и расходы на услуги связи;
5. Проценты, уплаченные за предоставление в пользование денежных средств не только по кредитным договорам, но и по займам;
6. Расходы на командировки;
7. Расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональные заболевания;
8. Расходы на оплату труда работников;
9. Расходы на подготовку и освоение производства;
10. Расходы на приобретение нематериальных активов;

11. Расходы на приобретение основных средств (существует особый порядок по их списанию);

12. Расходы на рекламу товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания без ограничения размера;

13. Расходы, связанные с оплатой услуг банков и других кредитных организаций;

14. Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных, обновление программ и баз данных;

15. Услуг охранных и пожарных организаций.

Налоговый период – календарный год.

Отчетный период – первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года – необходим для уплаты единого налога по УСН, взносов в социальные внебюджетные фонды и других налогов.

Порядок и сроки уплаты налога

Сумма налога определяется налогоплательщиком самостоятельно, нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, 9 месяцев с учетом ранее уплаченных сумм налога.

Если объектом налогообложения выбраны доходы от реализации, то исчисляемая сумма налога уменьшается на сумму:

- 1) страховых взносов на обязательное страхование;
- 2) расходов по выплате пособия по временной нетрудоспособности;
- 3) платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования.

При этом сумма единого налога по УСН не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Если ИП работает сам на себя без привлечения труда наемных работников, выбран объект налогообложения «доходы», то он вправе уменьшить сумму единого налога на сумму страховых взносов, уплачиваемых в виде фиксированного платежа на 100 %.

Налог уплачивается не позднее 25 дней со дня окончания квартала, полугодия, 9 месяцев и не позднее 31 марта по окончании года.

Порядок предоставления налоговой декларации

1. Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками-организациями в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

2. Налогоплательщики-индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При применении упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов (прибыль)», предусмотрены определенные правила исчисления единого налога. Они заключаются в том, что если сумма налога, исчисленного по ставке 7 %, окажется меньше, чем 1 % от суммы дохода (без вычета расходов), то налог должен быть уплачен в размере 1 % от суммы полученного дохода (минимальный налог).

Это означает, что если расходы превысят доходы или окажутся чрезмерно высокими, то налог все равно платить нужно по минимальной ставке, равной 1 % от дохода. Следовательно, чрезмерное завышение расходов теряет смысл, поскольку при любых расходах налог платить придется.

Налогоплательщики, использующие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов.

Перенос убытка на будущие налоговые периоды разрешено осуществлять в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

С 1 января 2013 г. установлен уведомительный порядок перехода на УСН, согласно которому организации и ИП, изъявившие желание перейти на данный режим со следующего года, уведомляют об этом налоговый орган не позднее 31 декабря предшествующего года.

В уведомлении указывается выбранный объект налогообложения. Уведомление о смене выбранного объекта налогообложения со следующего года также следует подавать не позднее 31 декабря предшествующего года.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные ИП, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе уведомить о переходе на упрощенную систему налогообложения не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе. В этом случае налогоплательщики вправе применять упрощенную систему налогообложения в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Кодексом установлены также особенности исчисления налоговой базы при переходе с общего режима налогообложения на упрощенную систему и наоборот.

При применении упрощенной системы налогообложения организации обязаны вести бухгалтерский учет и предоставлять отчетность в полном объеме.

Пример

Организация применяет УСН. Объектом налогообложения выбраны доходы. За отчетный период общая сумма поступлений на счет организации составила 417 000 руб., из них:

- а) от реализации услуг – 25 000 руб.
- б) от реализации покупных товаров – 192 000 руб.
- в) кредит банка – 200 000 руб.

Сумма отчислений на обязательное пенсионное страхование за этот период составила 3 000 руб.

З а д а н и е: определить сумму единого налога к доплате в бюджет по итогам отчетного периода, если за предыдущий отчетный период организация уплатила в бюджет авансовые платежи по единому налогу в размере 4 000 руб.

Р е ш е н и е

Кредиты банка не включаются в состав доходов организации, поэтому облагаемая сумма доходов составит:

$$417\ 000\ \text{руб.} - 200\ 000\ \text{руб.} = 217\ 000\ \text{руб.}$$

Сумма единого налога = 217 000 руб. × 6 % = 13 020 руб.

Согласно ст. 346.21 НК РФ сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов, но не более чем на 50 %. (13 020 руб. × 50 % = 6 510 руб., 6 510 руб. > 3 000 руб., поэтому имеем право уменьшить сумму единого налога на всю сумму отчислений на обязательное пенсионное страхование за этот период).

Сумма авансового платежа по единому налогу к уплате в бюджет:

$$13\ 020\ \text{руб.} - 3\ 000\ \text{руб.} = 10\ 020\ \text{руб.}$$

Сумма авансового платежа по единому налогу к уплате в бюджет с учетом авансов:

$$10\ 020\ \text{руб.} - 4\ 000\ \text{руб.} = 6\ 020\ \text{руб.}$$

Если сумма отчислений на обязательное пенсионное страхование за этот период составит 8 000 руб., то 6 510 руб. < 8 000 руб., поэтому имеем право уменьшить сумму единого налога только лишь на 6 510 руб. отчислений на обязательное пенсионное страхование за этот период.

Сумма авансового платежа по единому налогу к уплате в бюджет:

$$13\ 020\ \text{руб.} - 6\ 510\ \text{руб.} = 6\ 510\ \text{руб.}$$

Сумма авансового платежа по единому налогу к уплате в бюджет с учетом авансов:

$$6\ 510\ \text{руб.} - 4\ 000\ \text{руб.} = 2\ 510\ \text{руб.}$$

Пример

Организация применяет упрощенную систему налогообложения. Объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. За I квартал текущего налогового периода доходы составили 2 350 тыс. руб., расходы – 1 850 тыс. руб. Безвозмездно получено транспортное средство стоимостью 105 тыс. руб. Кроме этого, приобретены и оплачены основные средства на сумму 120 тыс. руб. (три станка стоимостью 40 тыс. руб. каждый), из них два введены в эксплуатацию (на сумму 80 тыс. руб.). Убыток по итогам деятельности за предыдущий налоговый период – 65 тыс. руб.

З а д а н и е: исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

Р е ш е н и е

При решении задач на данную тему необходимо руководствоваться положениями гл. 26.2 НК РФ.

1. Определим сумму доходов. Исходя из условий задачи, доходы равны 2 455 тыс. руб. (2 350 тыс. руб. + 105 тыс. руб.). Безвозмездно полученное имущество увеличивает доходы организации (ст. 250, п. 8 НК РФ).

2. Рассчитаем величину расходов. Они (за исключением расходов по приобретению основных средств) учитываются в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ. Расходы по приобретению основных средств учитываются при условии оплаты в момент ввода их в эксплуатацию (ст. 346.16, п. 3 НК РФ). Таким образом, сумма расходов будет равна:

$$1\ 850 \text{ тыс. руб.} + 80 \text{ тыс. руб.} = 1\ 930 \text{ тыс. руб.}$$

3. Определим налоговую базу:

$$2\ 455 \text{ тыс. руб.} - 1\ 930 \text{ тыс. руб.} = 525 \text{ тыс. руб.}$$

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущего налогового периода.

4. По условию задачи убыток предыдущего периода составил 65 тыс. руб. Налоговая база уменьшается на всю сумму фактически полученного убытка за предыдущий налоговый период.

Налогооблагаемая база равна:

$$525 \text{ тыс. руб.} - 65 \text{ тыс. руб.} = 460 \text{ тыс. руб.}$$

5. Рассчитаем сумму налога (ст. 346.20, 346.21 НК РФ). Ставку единого налога устанавливает субъект Федерации (для целей решения задачи возьмем максимальную ставку – 15 %):

$$460 \text{ тыс. руб.} \times 15 \% = 69 \text{ тыс. руб.}$$

В соответствии со ст. 346.18, п. 6 НК РФ налогоплательщик, применяющий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, должен сравнить исчисленную сумму налога с минимальным налогом; в бюджет уплачивается большая из сравниваемых величин. Минимальный налог определяется в размере 1 % налоговой базы, которой являются доходы. Исходя из условий и решения задачи доходы составляют 2 455 тыс. руб. Минимальный налог равен 24,55 тыс. руб., что меньше полученной суммы налога. Следовательно, в бюджет организация должна уплатить 69 тыс. руб.

9.3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции – особая система налогообложения, специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом от 30.12.1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». Действие подобного режима выгодно

как инвестору, так и государству: первый имеет благоприятные условия для вклада средств в поиск, разведку, а также добычу полезных ископаемых; государство приобретает гарантии получения части прибыли от этой деятельности.

Режим применяется в течение всего срока действия соглашения о разделе продукции.

Основные понятия, применяемые при выполнении соглашений о разделе продукции:

– инвестор – юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и/или имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции;

– продукция – полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ, а также на континентальном шельфе РФ и/или в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации. Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности;

– произведенная продукция – количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству, соответствующей национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации, добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов. При выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32 % общего количества произведенной продукции;

– прибыльная продукция – произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции;

– компенсационная продукция – часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75 % общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации – 90 % общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением;

– пункт раздела – место коммерческого учета продукции, в котором государство передает инвестору часть произведенной продукции, причитающуюся ему по условиям соглашения. При добыче нефти место коммерческого учета продукции определяется в случае транспортировки ее трубопроводным транспортом как место, в которое нефть по трубопроводу поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества, подсчет в качестве произведенной продукции и передача в систему магистрального трубопровода. В случае транспортировки нефти иным транспортом, чем трубопроводный, место коммерческого учета продукции определяется соглашением как место, в которое нефть поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества;

– цена продукции – определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции, если иное не установлено настоящей главой;

– цена нефти – цена реализации нефти, которая указана сторонами сделки, но не ниже среднего за отчетный период уровня цен нефти сырой марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем отчетном периоде. Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. При отсутствии указанной информации в официальных источниках информации средний за истекший отчетный период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции, инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;

- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- водный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз, за исключением акциза на подакцизное минеральное сырье.

Налогоплательщиками при применении специального налогового режима, установленного настоящей главой, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения.

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 руб. за 1 т. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, – $K_{ц}$.

Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$K_{ц} = (Ц - 8) \times P / 252,$$

где Ц – средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за один баррель; P – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все календарные дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения.

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и/или в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению.

Особенности учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации.

Заявление о постановке на учет в налоговом органе подается в налоговые органы в течение 10 дней с даты вступления соответствующего соглашения в силу.

9.4. Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

Индивидуальный предприниматель вправе применять патентную систему налогообложения на добровольной основе, если он осуществляет только одну сферу деятельности (перечислены ниже), использует труд не более 15 человек наемных работников и его годовой доход не более 60 млн руб.

Применение патентной системы налогообложения ИП предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);

- налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения).

Индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате:

- при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения;

- при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

При применении патентной системы налогообложения уплачиваются:

1. Единый налог (6 % от потенциально возможного годового дохода);
2. Взносы в социальные внебюджетные фонды;
3. Иные налоги, уплачиваемые по обычной системе налогообложения, от которых не предусмотрено освобождение.

В ст. 346.43 НК РФ перечислены те виды деятельности, которые дают право на применение ПСН. Всего их 63. Наиболее распространенные виды деятельности представлены ниже:

- парикмахерские и косметические услуги;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом;
- ремонт жилья и других построек;
- услуги по обучению населения на курсах и по репетиторству;
- ветеринарные услуги;
- сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности;
- услуги по уборке жилых помещений и ведению домашнего хозяйства;
- ритуальные услуги и т. д.

Налоговый кодекс предоставил право субъекту РФ:

- устанавливать размеры потенциально возможного к получению ИП годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. При этом минимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не может быть меньше 100 тыс. руб., а его максимальный размер не может превышать 1 млн руб.

Минимальный и максимальный размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода подлежат индексации *на коэффициент-дефлятор*, в 2020 г. он составил 1,589;

- дифференцировать виды предпринимательской деятельности, если такая дифференциация предусмотрена Общероссийским классификатором услуг населению или Общероссийским классификатором видов экономической деятельности;

- устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению, в отношении которых применяется патентная система налогообложения;

- устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств, количества обособленных объектов (площадей);

– увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в размере от 3–10 раз в зависимости от видов деятельности.

Патент выдается индивидуальному предпринимателю налоговым органом по месту постановки ИП на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения.

Патент действует на территории того субъекта Российской Федерации, который указан в патенте.

Индивидуальный предприниматель, получивший патент в одном субъекте РФ, вправе получить патент в другом субъекте РФ.

ИП подает лично или через представителя, направляет в виде почтового отправления с описью вложения или передает в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи заявление на получение патента в налоговый орган по месту жительства не позднее чем за 10 дней до начала применения ИП патентной системы налогообложения.

В случае, если индивидуальный предприниматель планирует осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента в субъекте РФ, в котором не состоит на учете в налоговом органе по месту жительства или в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения, указанное заявление подается в любой территориальный налоговый орган этого субъекта РФ по выбору индивидуального предпринимателя.

Налоговый орган обязан в течение 5 дней со дня получения заявления на получение патента выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Основанием для отказа налоговым органом в выдаче ИП патента является:

1. Несоответствие в заявлении на получение патента вида предпринимательской деятельности перечню видов предпринимательской деятельности, в отношении которых на территории субъекта РФ введена патентная система налогообложения;
2. Указание срока действия патента, не соответствующего НК;
3. Нарушение условия перехода на патентную систему налогообложения;
4. Наличие недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения.

Патент выдается по выбору ИП на период от 1 до 12 месяцев включительно в пределах календарного года.

ИП, утративший право на применение патентной системы налогообложения или прекративший предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента вправе вновь перейти на патентную сис-

тему налогообложения по этому же виду предпринимательской деятельности не ранее чем со следующего календарного года.

Прекращение права на применение патентной системы налогообложения происходит:

1) если в течение налогового периода налогоплательщиком было допущено несоответствие требованию, установленному ст. 346.43, п. 5 НК РФ;

2) если налогоплательщиком не был уплачен налог в сроки, установленные ст. 346.51, п. 2 НК РФ;

3) если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн руб.

Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход ИП по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта РФ.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению ИП годового дохода по виду предпринимательской деятельности.

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6 % от потенциально возможного к получению годового дохода.

С 2015 г. для впервые зарегистрированных ИП, осуществляющих свою деятельность в производственной, наукоемкой и социальной сферах деятельности, в первые 2 года их деятельности ставка – 0 %. Законы принимает субъект РФ.

Сумма единого налога не уменьшается на сумму страховых взносов, уплачиваемых ИП за наемных работников и за себя лично.

Порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога

В случае получения патента ИП на срок менее 12 месяцев налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению ИП годового дохода на 12 месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Налог уплачивается:

- если патент получен на срок до 6 месяцев – в размере полной суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

- если патент получен на срок от 6 месяцев до 1 года:

- в размере $1/3$ суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

- в размере $2/3$ суммы налога в срок не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы не представляется.

С 01.01.2015 г.:

– патенты могут действовать на территории не только субъекта РФ, но и муниципальных образований (группы муниципальных образований) (ст. 346.45, п. 1, абзац 4 НК РФ; ст. 346.43, п. 8, пп. 1.1 НК РФ);

– потенциальный доход предпринимателя от вида деятельности, на который выдан патент, может различаться в зависимости от того, на территории какого муниципального образования действует патент (ст. 346.43, п. 8, пп. 1.1 НК РФ);

– незаполнение обязательных полей в заявлении на получение патента влечет отказ в его выдаче (ст. 346.45, п. 4, пп. 5 НК РФ).

Пример

Вид деятельности «Парикмахерские и косметические услуги».

Патент на 12 месяцев.

Размер потенциального годового дохода по данному виду деятельности, согласно закона, установлен в размере 252 146 руб. Сумма налога за год составит 15 129 руб.:

$$252\ 146\ \text{руб.} \times 6\ \% = 15\ 129\ \text{руб.}$$

Пример

Вид деятельности «Техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования».

Патент на 12 месяцев.

Размер потенциального годового дохода по данному виду деятельности, согласно закона, установлен в размере 537 912 руб. Сумма налога за год составит 32 275 руб.:

$$537912\ \text{руб.} \times 6\ \% = 32\ 275\ \text{руб.}$$

9.5. Налог на профессиональный доход

С 01.01.2019 г. проведение эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» осуществляется в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан). Эксперимент проводится до 31.12.2028 г. включительно. Данный режим введен Федеральным законом от 27.11.2018 г. № 425-ФЗ. По состоянию на 01.01.2020 г. перечень субъектов РФ, где введен налог на профессиональный доход, существенно расширен.

Применять специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» вправе физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, местом ведения деятельности которых является территория любого из субъектов Российской Федерации, включенных в эксперимент.

В случае ведения деятельности на территориях нескольких субъектов Российской Федерации для целей применения специального налогового режима физическое лицо самостоятельно выбирает субъект Российской Федерации, на территории которого им ведется деятельность, и вправе изменить место ведения деятельности не чаще одного раза в календарный год.

Физические лица при применении специального налогового режима вправе вести виды деятельности, доходы от которых облагаются налогом на профессиональный доход, без государственной регистрации в качестве ИП, за исключением видов деятельности, ведение которых требует обязательной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя в соответствии с федеральными законами, регулирующими ведение соответствующих видов деятельности.

Профессиональный доход – доход физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам, а также доход от использования имущества.

Физические лица, применяющие специальный налоговый режим, освобождаются от налогообложения налогом на доходы физических лиц в отношении доходов, являющихся объектом налогообложения налогом на профессиональный доход.

ИП, применяющие специальный налоговый режим, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области).

Налогоплательщиками налога на профессиональный доход признаются физические лица, в том числе ИП, перешедшие на специальный налоговый режим.

Не вправе применять специальный налоговый режим:

1) лица, осуществляющие реализацию подакцизных товаров и товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) лица, осуществляющие перепродажу товаров, имущественных прав, за исключением продажи имущества, использовавшегося ими для личных, домашних и/или иных подобных нужд;

3) лица, занимающиеся добычей и/или реализацией полезных ископаемых;

4) лица, имеющие работников, с которыми они состоят в трудовых отношениях;

5) лица, ведущие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено п. 6 настоящей части;

6) лица, оказывающие услуги по доставке товаров с приемом (передачей) платежей за указанные товары в интересах других лиц, за исключением оказания таких услуг при условии применения налогоплательщиком зарегистрированной продавцом товаров контрольно-кассовой техники при расчетах с покупателями (заказчиками) за указанные товары в соответствии с действующим законодательством о применении контрольно-кассовой техники;

7) лица, применяющие иные специальные налоговые режимы или ведущие предпринимательскую деятельность, доходы от которой облагаются налогом на доходы физических лиц, за исключением случаев, предусмотренных ч. 4 ст. 15 указанного Федерального закона;

8) налогоплательщики, у которых доходы, учитываемые при определении налоговой базы, превысили в текущем календарном году 2,4 млн руб.

Физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на специальный налоговый режим, обязаны встать на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика.

Объектом налогообложения признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Не признаются объектом налогообложения доходы:

1) получаемые в рамках трудовых отношений;

2) от продажи недвижимого имущества, транспортных средств;

3) от передачи имущественных прав на недвижимое имущество (за исключением аренды (найма) жилых помещений);

4) государственных и муниципальных служащих, за исключением доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений;

5) от продажи имущества, использовавшегося налогоплательщиками для личных, домашних и/или иных подобных нужд;

6) от реализации долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и производных финансовых инструментов;

7) от ведения деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;

8) от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками услуг (работ)

выступают работодатели указанных физических лиц или лица, бывшие их работодателями менее двух лет назад;

9) от уступки (переуступки) прав требований;

10) в натуральной форме;

11) от арбитражного управления, от деятельности медиатора, оценочной деятельности, деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, адвокатской деятельности.

Датой получения доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) признается дата получения соответствующих денежных средств или дата поступления таких денежных средств на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

При реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг, имущественных прав) на основании договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с участием посредника в расчетах доход считается полученным налогоплательщиком в последний день месяца получения посредником денежных средств.

Индивидуальные предприниматели, ранее применявшие иные специальные налоговые режимы в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, при переходе на специальный налоговый режим не признают в составе доходов при исчислении налога доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), оплата (частичная оплата) которых произведена после перехода на специальный налоговый режим в соответствии с настоящим Федеральным законом, в случае, если указанные доходы подлежат учету при налогообложении в соответствии с иными специальными налоговыми режимами в период до перехода на уплату налога.

Налоговой базой признается денежное выражение дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения. Налоговая база определяется отдельно по видам доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

В целях определения налоговой базы доходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговые ставки устанавливаются в следующих размерах:

1) 4 % в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам;

2) 6 % в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) индивидуальным предпринимателям для использования при ведении предпринимательской деятельности и юридическим лицам.

Сумма налога исчисляется налоговым органом как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при применении разных ставок – как сумма, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз, с учетом уменьшения соответствующей суммы налога на сумму налогового вычета.

Лица, применяющие специальный налоговый режим, имеют право на уменьшение суммы налога на сумму налогового вычета в размере не более 10 000 руб., рассчитанную нарастающим итогом.

Налоговая декларация по налогу в налоговые органы не представляется.

Пример

Доход самозанятого лица от работы с юридическими лицами – 50 000 руб., а от работы с физическими лицами – 150 000 руб.

З а д а н и е: рассчитать налог на профессиональный доход.

Р е ш е н и е

$$\text{Налог} = \text{ДЮЛ} \times 0,06 + \text{ДФЛ} \times 0,04 - \text{НВ},$$

где ДЮЛ – доход, полученный от работы с юридическими лицами; ДФЛ – доход, полученный от работы с физическими лицами; НВ – налоговый вычет.

Налоговый вычет составляет не более 10 000 руб. нарастающим итогом (в размере 2 % от ДЮЛ и 1 % от ДФЛ).

$$\begin{aligned} 50\,000 \times 0,06 + 150\,000 \times 0,04 - (50\,000 \times 0,02 + 150\,000 \times 0,01) = \\ = 3\,000 + 6\,000 - 2\,500 = 6\,500 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Контрольные тесты

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей устанавливается:

- а) Налоговым кодексом РФ;
- б) Налоговым кодексом и законом субъекта РФ;
- в) отдельным Федеральным законом.

2. На уплату единого сельскохозяйственного налога переходят:

- а) добровольно;
- б) в обязательном порядке;
- в) по решению налоговых органов.

3. На уплату единого сельскохозяйственного налога могут быть переведены:

- а) организации и индивидуальные предприниматели;
- б) крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели;
- в) организации и крестьянские (фермерские) хозяйства.

4. Организации, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, не уплачивают:

- а) страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;
- б) таможенные пошлины;
- в) налог на имущество организаций.

5. Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, освобождаются от обязанностей налоговых агентов:

- а) да;
- б) нет;
- в) освобождаются частично.

6. Сельскохозяйственные товаропроизводители признаются плательщиками единого сельскохозяйственного налога, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации этой продукции составляет не менее:

- а) 70 %;
- б) 50 %;
- в) 100 %.

7. Объект налогообложения единым сельскохозяйственным налогом – это:

- а) сельскохозяйственные угодья, находящиеся во владении;
- б) доходы от реализации сельскохозяйственной продукции;
- в) доходы, уменьшенные на величину расходов.

8. Налоговая база единого сельскохозяйственного налога – это:

а) площадь сельскохозяйственных угодий, признаваемых объектом налогообложения;

б) денежное выражение доходов от реализации сельскохозяйственной продукции;

в) денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

9. Налоговый период для единого сельскохозяйственного налога – это:

- а) месяц;
- б) квартал;
- в) полугодие;
- г) календарный год.

10. Налоговая ставка единого сельскохозяйственного налога устанавливается в размере:

- а) 5 %;
- б) 6 %;
- в) 15 %.

Упрощенная система налогообложения

1. Переход на упрощенную систему налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями:

- а) добровольно;

б) обязательно для тех налогоплательщиков, у кого выручка не больше 450 млн руб.;

в) по решению налогового органа.

2. Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты:

а) налога на имущество;

б) страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

в) налога на доходы физических лиц.

3. Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты:

а) страховых взносов;

б) таможенных платежей;

в) налога на доходы физических лиц.

4. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, от исполнения обязанностей налогового агента:

а) не освобождаются;

б) освобождаются;

в) освобождаются, если нет обязанности уплатить НДС.

5. Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, от исполнения обязанностей налогового агента:

а) не освобождаются;

б) освобождаются;

в) освобождаются, если не привлекают труд наемного работника.

6. Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, действующий порядок ведения кассовых операций:

а) не сохраняется;

б) сохраняется;

в) регулируется учетной политикой только для организаций.

7. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка на федеральном уровне устанавливается в размере:

а) 6 %;

б) 10 %;

в) 15 %.

8. Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

а) организации, у которых остаточная стоимость амортизируемого имущества, находящегося в их собственности, превышает 100 тыс. руб.;

б) индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом Росстатом, превышает 15 человек;

в) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований.

9. Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в налоговый орган по месту нахождения (месту жительства) уведомление в срок:

а) с момента принятия решения налогоплательщиками о переходе на упрощенную систему налогообложения;

б) не позже 30 декабря года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения;

в) с 1 ноября по 30 декабря года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения.

10. Организации в уведомлении о переходе на упрощенную систему налогообложения указывают:

а) размер доходов за прошлый год;

б) размер предполагаемого дохода за текущий год;

в) размер доходов за девять месяцев текущего года.

11. Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, до окончания налогового периода:

а) вправе перейти на общий режим налогообложения;

б) не вправе перейти на общий режим налогообложения, если иное не предусмотрено законодательством;

в) вправе перейти на общий режим налогообложения, уведомив налоговые органы в установленном порядке.

12. Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, перейти на иной режим налогообложения:

а) вправе с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 20 ноября года, предшествующего году перехода на общий режим налогообложения;

б) не вправе в течение двух лет;

в) вправе с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

13. Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на иной режим налогообложения:

а) не вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения;

б) вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения;

в) вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через два года после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

14. Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения в течение:

а) 5 дней по истечении отчетного (налогового) периода;

б) 10 дней по истечении отчетного (налогового) периода;

в) 15 календарных дней по истечении отчетного (налогового) периода.

15. Выбор объекта налогообложения осуществляется:

- а) налоговым органом;
- б) самим налогоплательщиком;
- в) налогоплательщиком по согласованию с налоговым органом.

16. Объект налогообложения по УСН:

- а) может меняться налогоплательщиком с начала следующего года при уведомлении налогового органа в установленном законодательством порядке;
- б) может меняться при уведомлении налогового органа в установленном законодательством порядке;
- в) не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

17. Организации при определении объекта налогообложения по УСН учитывают:

- а) доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав;
- б) доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, внереализационные доходы;
- в) доходы от реализации товаров (работ, услуг).

18. Сумма налога, исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности налогоплательщиками, выбравшими в качестве объекта налогообложения:

- а) доходы;
- б) доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50 %;
- в) доходы. При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

1. Компенсационная продукция представляет собой:

а) 90 % общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы);

б) часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75 % общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации – 90 % общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы);

в) часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 45 % общего количества произведенной продукции.

2. Цена продукции (цена нефти) применяется для определения объема компенсационной продукции:

а) передаваемой инвестору для раздела прибыльной продукции в стоимостном выражении, для определения прибыли, подлежащей налогообложению, а также для компенсации расходов инвестора на уплату налогов и сборов;

б) передаваемой государству для раздела прибыльной продукции в натуральном выражении, для определения прибыли, подлежащей налогообложению;

в) передаваемой инвестору для раздела продукции в натуральном выражении, для определения прибыли, подлежащей распределению между инвестором и государством, а также для компенсации расходов инвестора на уплату налогов и сборов.

3. В отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями, инвестор не уплачивает:

а) налог на добавленную стоимость;

б) налог на имущество;

в) государственную пошлину.

4. Перечень документов, при предоставлении которых в таможенные органы осуществляется освобождение от уплаты налога, определяется:

а) Министерством финансов Российской Федерации;

б) Правительством Российской Федерации;

в) Федеральной налоговой службой.

5. Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений за 1 т составляет:

а) 340 руб.;

б) 550 руб.;

в) 12 % от официального курса стоимости барреля за 1 т нефти, определяемой на день оплаты.

6. Налоговая ставка с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия договора, применяется:

а) в случае, если соглашением установлен предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата;

б) до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением;

в) в случае, если соглашением не установлен предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата.

7. Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема:

а) прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением;

б) компенсационной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением;

в) прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением, за исключением цены продукции (цены нефти).

8. Не признаются возмещаемыми расходы:

- а) произведенные (понесенные) налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов;
- б) на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе;
- в) возмещаемые за счет прибыльной продукции.

9. Компенсационная продукция за отчетный (налоговый) период рассчитывается:

- а) делением подлежащей возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти;
- б) умножением подлежащей возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти;
- в) умножением $1/2$ подлежащей возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти.

10. Налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды в течение:

- а) 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения;
- б) пяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения;
- в) трех лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

11. Суммы, подлежащие возврату налогоплательщику в случае несоблюдения сроков возмещения (возврата), при ведении учета в валюте Российской Федерации увеличиваются в размере исходя:

- а) из $1/360$ ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый календарный день просрочки;
- б) $1/360$ ставки ЛИБОР, действующей в соответствующем периоде, за каждый календарный день;
- в) $1/260$ ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый календарный день просрочки.

12. Налогоплательщик представляет программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год ежегодно не позднее:

- а) 31 декабря года, предшествующего планируемому;
- б) 31 января года, предшествующего планируемому;
- в) 27 декабря года, предшествующего планируемому.

13. В случае внесения изменений и/или дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения и/или дополнения не позднее:

- а) 14 дней с даты их утверждения в установленном соглашением порядке;

- б) 10 дней с даты их утверждения в установленном соглашением порядке;
- в) 5 дней с даты их утверждения в установленном соглашением порядке.

14. Особенности учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются:

- а) Министерством финансов Российской Федерации;
- б) Правительством Российской Федерации;
- в) Федеральной налоговой службой.

15. После вступления соглашения в силу заявление о постановке на учет в налоговые органы подается в течение:

- а) 5 дней;
- б) 14 дней;
- в) 10 дней.

Патентная система налогообложения

1. Патентная система налогообложения устанавливается:

- а) Налоговым кодексом и вводится в действие в соответствии с ним законами субъектов Российской Федерации;
- б) законами субъектов и вводится в действие в соответствии с ними на каждой территории субъектов РФ;
- в) в соответствии с приказами Управления Федеральной налоговой службы каждого региона РФ.

2. На патентную систему налогообложения могут переходить:

- а) индивидуальные предприниматели;
- б) индивидуальные предприниматели и организации;
- в) организации с численностью работников не более 100 человек.

3. Патент выдается индивидуальному предпринимателю налоговым органом:

- а) по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения;
- б) по месту регистрации индивидуального предпринимателя;
- в) по месту получения ИНН индивидуального предпринимателя.

4. Патент налогоплательщику выдается на срок:

- а) календарный год;
- б) календарный месяц;
- в) по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года.

5. Патентная система налогообложения применяется:

- а) в отношении любых видов предпринимательской деятельности;
- б) в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в Налоговом кодексе РФ;
- в) в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в ст. 346.43 НК РФ.

6. Переход на патентную систему налогообложения осуществляется:

- а) в обязательном порядке, если вид осуществляемой деятельности входит в перечень, приведенный в ст. 346.43 НК РФ;
- б) в обязательном порядке, если доходы за предшествующий налоговый период составляют не более 100 тыс. руб.;
- в) добровольно в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ;

7. Документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является:

- а) лицензия, предоставляющая право осуществления деятельности;
- б) решение налоговой инспекции о переводе налогоплательщика на патентную систему налогообложения;
- в) патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения.

8. Налоговая база по патентной системе налогообложения определяется:

- а) как фиксированная законом субъекта стоимость патента в зависимости от вида деятельности;
- б) как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, устанавливаемого на календарный год законом субъекта Российской Федерации;
- в) совокупный доход за период, в котором получен патент.

9. Налоговая ставка при применении патентной системы налогообложения составляет:

- а) 5 %;
- б) 15 %;
- в) 6 %.

10. В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на срок менее 12 месяцев налог рассчитывается:

- а) путем деления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на 12 месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент;
- б) путем умножения налоговой базы на налоговую ставку с применением коэффициента-дефлятора;
- в) путем деления налоговой базы на количество месяцев пользования патентом.

11. Индивидуальный предприниматель, утративший право на применение патентной системы налогообложения:

- а) вправе вновь перейти на патентную систему налогообложения по этому же виду предпринимательской деятельности только со следующего календарного года;
- б) вправе вновь перейти на патентную систему с любого момента, по желанию налогоплательщика;

в) не может больше применять данный спецрежим.

12. Индивидуальный предприниматель, находящийся на патентной системе налогообложения, производит уплату налога в размере полной суммы:

- а) если патент получен на срок до шести месяцев;
- б) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года;
- в) если патент получен на месяц;

13. Если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года, налогоплательщик уплачивает:

- а) в размере $1/3$ суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;
- б) в размере 50 % суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;
- в) в размере $1/6$ суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

Налог на профессиональный доход

1. Налог на профессиональный доход взимается:

- а) на территории Российской Федерации всеми субъектами;
- б) на территории Российской Федерации в городах федерального значения;
- в) на территории Российской Федерации в составе субъектов, где реализуется эксперимент по установлению режима «Налог на профессиональный доход».

2. Налогоплательщиками признаются:

- а) физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, не имеющие работодателя и не привлекающие наемных работников;
- б) физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, имеющие работодателя и привлекающие наемных работников;
- в) физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, без ограничений.

3. Вид деятельности, условия ее осуществления или сумма дохода физического лица, перешедшего на режим «Налог на профессиональный доход»:

- а) не ограничены;
- б) имеют исключения;
- в) выбираются налогоплательщиком самостоятельно.

4. Для специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» ставки могут быть определены в следующем размере:

- а) 6 %;
- б) 15 %;
- в) 13 %.

5. Сумма налога исчисляется налоговым органом по следующему алгоритму:

- а) как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы с учетом уменьшения соответствующей суммы налога на сумму налогового вычета;

б) как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы без учета уменьшения соответствующей суммы налога на сумму налогового вычета;

в) как соответствующая налоговой ставке фиксированная сумма налоговой базы с учетом уменьшения соответствующей суммы налога на сумму налогового вычета.

6. Режим «Налог на профессиональный доход» предполагает использование мобильного приложения:

а) «Местный налог»;

б) «Наш налог»;

в) «Мой налог».

7. Срок уплаты налога на профессиональный доход:

а) не позднее 12-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

б) не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

в) не позднее 1-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым годом.

8. Налоговым периодом признается:

а) календарный месяц;

б) календарный квартал;

в) календарный год.

9. Первым налоговым периодом признается:

а) календарный год независимо от периода времени постановки физического лица на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика;

б) период времени со второго месяца постановки физического лица на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика до конца календарного года;

в) период времени со дня постановки физического лица на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика до конца календарного месяца, следующего за месяцем, в котором оно поставлено на учет.

10. Налоговая декларация при уплате налога на профессиональный доход в налоговые органы:

а) не представляется;

б) предоставляется в конце отчетного периода;

в) предоставляется по запросу налоговых органов.

Глава 10

СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

Обязательное социальное страхование – часть государственной системы социальной защиты населения, спецификой которой является осуществляемое в соответствии с Федеральным законом страхование работающих граждан от возможного изменения материального и/или социального положения, в том числе по не зависящим от них обстоятельствам (ст. 1 Федерального закона от 16.07.1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования»).

С 01.01.2017 г. отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов, перешли под контроль ФНС РФ. Для этого ряд изменений был внесен в первую часть Налогового кодекса РФ: все основные принципы, действующие в отношении налогов, распространились и на страховые взносы. Во вторую часть Налогового кодекса РФ была введена новая гл. 34 «Страховые взносы» (поправки внесены Федеральным законом от 03.07.2016 г. № 243-ФЗ).

Напомним, что с 2010 г. по 2016 г. страховые взносы взимались на основании Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», который утратил силу с 01.01.2017 г. Данные платежи администрировали государственные внебюджетные фонды: ПФР и его территориальные органы (в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование), а также ФСС и его территориальные органы (в отношении страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством), разъяснения налогоплательщикам давало Минздравсоцразвития.

До 2010 г. взносы уплачивались в форме единого социального налога (ЕСН), который регулировался гл. 24 НК РФ.

Правила исчисления и уплаты страховых взносов, установленные гл. 34 НК РФ, не распространяются на порядок исчисления и уплаты взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Этот вид обязательного страхования по-прежнему регулируется Федеральным законом от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ.

Под страховыми взносами понимаются обязательные платежи:
– на пенсионное страхование;

– социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

– медицинское страхование.

Взносы взимаются:

– с организаций и физических лиц – с целью получения застрахованными страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования;

– с организаций – для дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц (ст. 8, п. 3 НК РФ).

Страховые взносы характеризуются возмездностью и возвратностью, т. е. являются своего рода гарантией на получение застрахованными лицами социальных пособий и пенсионного обеспечения.

Плательщики страховых взносов указаны на рис. 11.

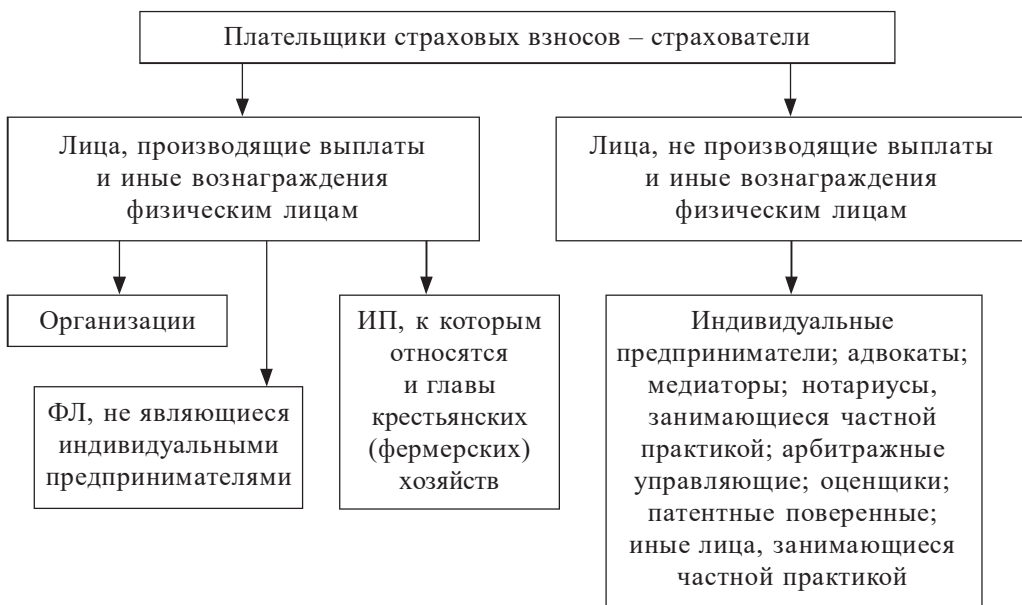


Рис. 11. Плательщики страховых взносов¹

При этом в ст. 419, п. 1 НК РФ установлен исчерпывающий перечень категорий плательщиков страховых взносов. Возможности его расширения федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования не предусмотрено.

Плательщики, относящиеся одновременно к нескольким категориям, исчисляют и уплачивают страховые взносы отдельно по каждому основанию.

¹ См.: Налоговый кодекс РФ. Ст. 419

Плательщики страховых взносов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Объекты обложения и база для начисления страховых взносов указаны в табл. 19.

Т а б л и ц а 19

Объект обложения и база для начисления страховых взносов²

Категория плательщиков	Объект обложения	База для начисления
<p>Организации и индивидуальные предприниматели, производящие выплаты и вознаграждения физическим лицам</p>	<p>Выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по трудовым договорам; – по гражданско-правовым договорам на выполнение работ, оказание услуг; – по договорам авторского заказа; – по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства; – по лицензионным договорам. <p>Не облагаются страховыми взносами выплаты и вознаграждения по трудовым договорам иностранцам, работающим в обособленных подразделениях российской организации за пределами России, а также выплаты и вознаграждения иностранным гражданам по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг за рубежом</p>	<p>Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц в денежной и натуральной форме, за исключением сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами.</p> <p>При осуществлении выплат и иных вознаграждений в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества база определяется исходя из рыночных цен с учетом НДС и акцизов.</p> <p>Определяется отдельно по каждому физическому лицу с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом.</p> <p>Если производят выплаты физическим лицам по авторским или лицензионным договорам, база определяется как сумма доходов за вычетом фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с их извлечением. К вычету также могут приниматься расходы в пределах установленных нормативов затрат</p>

² См.: Налоговый кодекс РФ. Ст. 420, 421.

О к о н ч а н и е т а б л . 19

Категория плательщиков	Объект обложения	База для начисления
Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями	Выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг	Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц
Плательщики взносов, не производящие выплат и вознаграждений физическим лицам	Осуществление предпринимательской либо иной профессиональной деятельности. Если величина дохода плательщика за расчетный период превышает 300 000 руб., объектом обложения страховыми взносами также признается доход, полученный плательщиком и определяемый в соответствии со ст. 430, п. 9 НК РФ	

Перечень сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами для плательщиков, осуществляющих выплаты в пользу физических лиц, установлен ст. 422 НК РФ и является исчерпывающим.

К выплатам, не облагаемым страховыми взносами, в частности, относятся:

- государственные пособия;
- установленные законодательством компенсационные выплаты в пределах норм, например, связанные:
 - с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
 - возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;
 - расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

- единовременная материальная помощь, оказываемая в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;
- единовременная материальная помощь работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- единовременная материальная помощь работнику при рождении ребенка, выплачиваемая в течение первого года после рождения, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка;
- взносы по обязательному страхованию работников, по отдельным видам договоров добровольного личного страхования работников, суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения;
- материальная помощь, не превышающая 4 000 руб. на одного работника за расчетный период;
- оплата обучения по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников;
- суммы, выплачиваемые работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и/или строительство жилья;
- выплаты и вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, по договорам авторского заказа в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации, кроме отдельных видов страхования;
- командировочные расходы (суточные в пределах 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке, расходы на проезд до места назначения и обратно, на проживание, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы и т. д.)
- и другие.

Вознаграждения физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским, лицензионным договорам не облагаются страховыми взносами в части, подлежащей уплате в ФСС РФ.

Налоговый период (ст. 423, п. 1 НК РФ)

Расчетный период – календарный год.

Отчетные периоды – I квартал, полугодие, 9 месяцев.

Тарифы страховых взносов для плательщиков, производящих выплаты физическим лицам (ст. 425 НК РФ)

Тариф страхового взноса представляет собой величину страхового взноса на единицу измерения базы для исчисления страховых взносов, если

иное не предусмотрено гл. 34 НК РФ. Размер тарифов страховых взносов, которые обязательны к применению всеми плательщиками, установлены ст. 425, п. 2 НК РФ (табл. 20).

Т а б л и ц а 20

Тарифы страховых взносов

База для начисления страховых взносов	Тариф страхового взноса		
	На обязательное пенсионное страхование (ОПС), %	На обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (ВНиМ), %	На обязательное медицинское страхование (ОМС), %
В пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	22,0	2,9 1,8 – в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов)	5,1
Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	10,0	0	

Совокупный тариф страховых взносов в размере 30 % (22 % + 2,9 % + 5,1 %) стал постоянным.

Лимит базы для исчисления страховых взносов с 01.01.2019 г. утвержден Постановлением Правительства РФ от 28.11.2018 г. № 1426:

- на ОСС на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 865 000 руб.;
- на ОПС – 1 150 000 руб.

Для отдельных категорий плательщиков, производящих выплаты физическим лицам, установлены пониженные тарифы по страховым взносам (ст. 427, п. 1 НК РФ). Например:

- для российских организаций, которые осуществляют деятельность в области информационных технологий;

– некоммерческих организаций, применяющих УСН и осуществляющих деятельность в области социального обслуживания граждан, научных исследований и разработок, образования, здравоохранения, культуры и искусства (деятельность театров, библиотек, музеев и архивов) и массового спорта;

– благотворительных организаций, применяющих УСН;

– организаций и ИП, получивших статус участника специальной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя;

– организаций и ИП, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития;

– организаций и ИП, получивших статус резидента свободного порта Владивосток;

– другие тарифы.

Страхователи также должны уплачивать дополнительные тарифы по ОПС в установленных случаях проведения специальной оценки условий труда для отдельных категорий плательщиков, производящих выплаты физическим лицам, которые имеют право на досрочное назначение страховой пенсии.

В зависимости от результатов специальной оценки условий труда устанавливается класс условий труда (опасный, вредный, допустимый, оптимальный) и дополнительные тарифы (от 0 % до 8 %).

Если специальная оценка условий труда не проводилась, то дополнительные тарифы взносов на ОПС – до 9 % – начисляют на выплаты работникам с вредными условиями (ст. 428 НК РФ).

Кроме того, установлены тарифы страховых взносов на дополнительное социальное обеспечение для членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, а также отдельных категорий работников организаций угольной промышленности (14 % и 6,7 % соответственно).

Льготы (ст. 427 НК РФ)

Гл. 34 НК РФ не установлены какие-либо категории льготников среди плательщиков страховых взносов, которые были бы полностью освобождены от их уплаты.

Ст. 427 НК РФ предусмотрен перечень плательщиков страховых взносов, которые могут применять пониженные тарифы взносов (в пределах установленной предельной базы для страховых взносов по соответствующему виду страхования), а также их размеры, в том числе и применение ставки 0 % для некоторых категорий плательщиков. Пониженные тарифы предусмотрены на определенные периоды.

Порядок исчисления и сроки уплаты страховых взносов

(ст. 431, п. 1 и 3; ст. 432, п. 2 НК РФ) (табл. 21)

Все страховые взносы – на ОПС, ОМС, ВНиМ исчисляют на последнее число месяца отдельно по каждому работнику и каждому виду взносов (ст. 421, п. 1; ст. 431, п. 1 НК РФ) по формуле

Взносы за месяц = база по взносам × тариф –
– взносы, начисленные с начала года по предшествующий месяц.

Т а б л и ц а 21

Порядок исчисления и уплаты страховых взносов

Категория плательщиков	Порядок исчисления страховых взносов	Сроки уплаты
Плательщики, производящие выплаты в пользу физических лиц	Платеж исчисляют исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных физическим лицам с начала расчетного периода до окончания соответствующего месяца, и установленных тарифов. Из полученной суммы вычитают ежемесячные обязательные платежи, которые перечислены с начала года. Сумму взносов на ВНиМ плательщик может уменьшить на сумму произведенных им расходов на выплату обязательного страхового обеспечения. Такой зачет осуществляет налоговый орган на основании полученного от территориального органа ФСС РФ подтверждения заявленных плательщиком страховых взносов расходов на выплату страхового обеспечения за соответствующий расчетный (отчетный) период	По итогам каждого календарного месяца не позднее 15-го числа следующего месяца
Плательщики страховых взносов, не производящие выплат ФЛ (ИП, нотариусы)	Плательщики определяют суммы взносов к уплате в фонды самостоятельно. Плательщики вправе добровольно уплачивать страховые взносы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	Не позднее 31 декабря текущего календарного года. Страховые взносы, исчисленные с суммы дохода плательщика, превышающей 300 тыс. руб. за расчетный период, уплачиваются плательщиком не позднее 1 июля года, следующего за истекшим расчетным периодом

Организации и ИП, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, должны будут отчитываться по страховым взносам в налоговый орган по месту постановки на учет посредством представления единого расчета в срок – не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Отчетность по взносам ежеквартально сдают: в ИФНС – расчет по страховым взносам, в ФСС – форму 4-ФСС.

В ПФР сдают персонифицированную отчетность: СЗВ-М – каждый месяц, СЗВ-СТАЖ – раз в год.

Пример

З а д а н и е: рассчитайте базу для начисления страховых взносов за 2018 г. и размер страховых взносов к уплате ООО «Х» в отношении работника Петрова, если он работает по трудовому договору.

Р е ш е н и е

Определим перечень выплат, который войдет в налоговую базу при исчислении страховых взносов:

1. Заработная плата 504 000 руб. (42 000 руб. × 12 месяцев);
2. Премия по итогам 2017 г. 65 000 руб. включается в расчет за 2017 г., поскольку начислена в 2017 г.;
3. Оплата членства в спортивном клубе стоимостью 30 000 руб.;
4. Материальная помощь 21 000 руб. (25 000 руб. – 4 000 руб.). Вычет (не облагается налогом в размере 4 000 руб.);
5. Материальная помощь по случаю рождения дочери 35 000 руб. Вычет (не облагается налогом в размере до 50 000 руб.);
6. Стоимость участия в семинаре в г. Москве 0;
7. Компенсация личных расходов на мобильную связь 11 200 руб. (28 000 руб. × 40 %);
8. Компенсация деловых расходов на мобильную связь 0;
9. Стоимость годового добровольного медицинского страхования для Петрова 0;
10. Стоимость годового добровольного медицинского страхования для супруги Петрова 30 000 руб.;
11. Стоимость годового добровольного медицинского страхования для ребенка Петрова 20 000 руб.;
12. Взносы в негосударственный пенсионный фонд облагаются сверх установленной суммы 18 000 руб. (30 000 – 12 000);

Итого база для начисления страховых взносов пп. 1, 3, 4, 7, 10, 11 и 12:

$$504\,000 \text{ руб.} + 30\,000 \text{ руб.} + 21\,000 \text{ руб.} + 11\,200 \text{ руб.} + \\ + 30\,000 \text{ руб.} + 20\,000 \text{ руб.} + 18\,000 \text{ руб.} = 634\,200 \text{ руб.}$$

Итого размер страховых взносов к уплате ООО «Х» в отношении работника Петрова:

$$634\,200 \text{ руб.} \times 30\% = 190\,260 \text{ руб.}$$

Помимо страховых взносов, предусмотренных гл. 34 НК РФ, работодатели обязаны уплачивать страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Порядок исчисления и уплаты взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний регламентированы специальным Федеральным законом от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» и приводятся в табл. 22.

Т а б л и ц а 22

**Характеристика основных элементов страхования
от несчастных случаев
на производстве и профессиональных заболеваний³**

Элементы обложения	Значения
Страхователь	Юридические лица. Физические лица, нанимающие работников
Объект обложения страховыми взносами	Выплаты и иные вознаграждения в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров (если страхователь обязан уплачивать страховые взносы по таким договорам)
База для начисления страховых взносов	Сумма выплат и иных вознаграждений, являющихся объектом обложения
Расчетный и отчетные периоды	Расчетный период – календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев, календарный год
Тарифы страховых взносов	Страховые тарифы, дифференцированные по классам профессионального риска, устанавливаются Федеральным законом (от 2,1 % до 8,5 %)
Порядок исчисления взносов	Страховые взносы уплачиваются страхователем исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемых страховщиком
Порядок и сроки уплаты страховых взносов	Ежемесячно в срок не позднее 15-го числа после отчетного месяца

³ Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний : Федеральный закон от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19559/ (дата обращения: 15.01.2020).

Контрольные тесты

1. Отчетным периодом по страховым взносам признается:

- а) квартал, полугодие, девять месяцев, календарный год;
- б) квартал, полугодие, девять месяцев;
- в) квартал.

2. Обособленные подразделения юридического лица исполняют обязанность по уплате страховых взносов:

- а) если имеют расчетный счет, производят выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц;
- б) производят выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц;
- в) имеют отдельный баланс, расчетный счет, производят выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц.

3. Организация установила суточные по заграничным командировкам 3 000 руб. в сутки. Направила работника в командировку за рубеж на 3 дня и выплатила суточные за каждый день нахождения в командировке 3 000 руб. В этой ситуации база по страховым взносам равна:

- а) 1 500 руб.;
- б) 9 000 руб.;
- в) 0 рублей.

4. Организации и ИП, производящие выплаты и вознаграждения физическим лицам, расчет по страховым взносам предоставляют в срок:

- а) не позднее 20-го числа месяца, следующего за расчетным (отчетным) периодом;
- б) не позднее 15-го числа месяца, следующего за расчетным (отчетным) периодом;
- в) не позднее 30-го числа месяца, следующего за расчетным (отчетным) периодом.

5. Организация выплатила физическому лицу вознаграждение по договору об отчуждении исключительного права на произведение науки. Страховые взносы на авторское вознаграждение начисляются:

- а) на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование;
- б) на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование;
- в) на обязательное пенсионное страхование.

6. Гражданин РФ выполняет дистанционную работу по трудовому договору в другом государстве. Должен ли работодатель начислять страховые взносы в государственные внебюджетные фонды:

- а) да, поскольку российские граждане являются застрахованными лицами в системе обязательного социального страхования РФ;
- б) нет, ведь такой доход считается полученным вне территории РФ.

7. В случае прекращения деятельности организации в связи с ее ликвидацией до конца расчетного периода расчет по страховым взносам за расчетный период страхователь обязан представить в налоговый орган:

- а) до составления промежуточного ликвидационного баланса;
- б) до дня подачи заявления о государственной регистрации прекращения деятельности;
- в) до дня осуществления записи в ЕГРЮЛ о прекращении деятельности.

8. Работнику в сентябре начислена премия за участие в конкурсе профессионального мастерства, выплачена же она была в октябре. Необходимо ли работодателю начислить страховые взносы с выплачиваемой премии и, если да, в какой момент?

- а) нет, поскольку выплачиваемый доход не связан с трудовыми отношениями; да, страховые взносы начисляются;
- б) в сентябре, так как датой осуществления выплаты премии работнику является день ее начисления в бухгалтерском учете;
- в) в октябре, поскольку премия выплачена в этом месяце.

9. Работник в течение месяца был занят на нескольких рабочих местах, в отношении которых установлены различные подклассы вредного класса условий труда по результатам специальной оценки условий труда. В каком порядке должен работодатель исчислить страховые взносы на обязательное пенсионное страхование по дополнительному тарифу?

Страховые взносы исчисляются со всех начисленных в этом месяце в пользу данного работника выплат и вознаграждений:

- а) по максимальному из установленных для данных подклассов условий труда дополнительному тарифу;
- б) по минимальному из установленных для данных подклассов условий труда дополнительному тарифу;
- в) пропорционально количеству дней (часов), когда работник был занят на соответствующем рабочем месте, в общем количестве календарных дней (часов) отчетного месяца.

10. Работодателем заключен с работником ученический договор на получение образования без отрыва от работы. В период ученичества работнику выплачивается стипендия, размер которой определен ученическим договором. Облагается ли стипендия, выплачиваемая по такому договору, страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды?

- а) да, так как с работником установлены трудовые отношения;
- б) нет, поскольку такая выплата не признается объектом обложения страховыми взносами, как выплата, производимая не в рамках трудовых отношений.

11. Работнику, занимающему должность на работе с тяжелыми условиями труда, поименованными в ст. 30, п. 1 Федерального закона от 28.12.2013 г. № 400-ФЗ «О страховых пенсиях», выплачены денежные средства, начисленные по учебному отпуску. Необходимо ли начислить с этой суммы страховые взносы на обязательное пенсионное страхование по дополнительным тарифам:

а) нет, поскольку работник в этом периоде отсутствует на работах с тяжелыми условиями труда;

б) да, так как в рассматриваемом периоде работник продолжает считаться занятым на упомянутых работах.

12. В организации работают муж и жена, у которых родился ребенок. Работодателем каждому из них выплачена материальная помощь по случаю рождения ребенка до исполнения ему года в размере 50 000 руб. Должен ли страхователь начислять страховые взносы в ПФР, ФФОМС и ФСС России с данных выплат и если должен, то с какой суммы:

а) да, с суммы 46 000 руб. у обоих родителей, ведь не облагается страховыми взносами материальная помощь в размере, не превышающем 4 000 руб.;

б) да, с суммы 50 000 руб., так как не подлежат обложению страховыми взносами суммы единовременной материальной помощи, но не более 50 000 руб. на ребенка;

в) нет, поскольку не облагается сумма материальной помощи в размере не более 50 000 руб., начисленная каждому из работников, являющихся родителями.

13. На письменное уведомление налоговиков, осуществляющих выездную проверку уплаты страховых взносов, о невозможности представления в течение 10 рабочих дней истребуемых ими документов плательщику страховых взносов дается:

а) один;

б) три;

в) пять календарных дней, следующих за днем получения требования о представлении документов.

СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ И ОПРЕДЕЛЕНИЙ

Адвалорная ставка – ставка таможенной пошлины, начисляемая в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров.

Административная ответственность – это предусмотренная законодательством мера государственного принуждения, которая наступает при совершении административного правонарушения и влечет за собой применение к виновному лицу административных взысканий, налагаемых компетентным государственным органом.

Акциз (от фр. *accise*) – один из видов налога, представляющий не связанный с получением дохода продавцом косвенный налог на продажу определенного вида товаров массового потребления. Акциз включается в цену товара. Чаще всего акцизом облагаются винно-водочные изделия, пиво, табачные изделия, деликатесы, предметы роскоши, автомобили. Плательщиками акциза являются потребители, приобретающие товары, которые облагаются акцизом.

Базовая доходность – условная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид деятельности в различных сопоставимых условиях.

Вмененный доход – потенциально возможный валовой доход плательщика единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода.

Внебюджетные специальные фонды – денежные фонды, имеющие целевое назначение (расширение социальных услуг населению, стимулирование развития отсталых отраслей инфраструктуры и т. д.), например, Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования и др.

Выборочные налоговые проверки – это проверки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика по вопросам исчисления и уплаты отдельных видов налогов.

Выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Государственная пошлина – обязательный и действующий на всей территории РФ платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами.

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов, и иных объектов налогообложения – отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского, или налогового учета. Систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Добавленная стоимость – часть стоимости товаров (работ, услуг), приращенная непосредственно на данном предприятии, в данном подразделении, торговом, посредническом звене; экономический показатель, характеризующий формирование и прирост стоимости товара на всех стадиях его производства и реализации.

Земельный налог – местный налог, являющийся формой платы за использование земли.

Игорный бизнес – предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и/или платы за проведение азартных игр и/или пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Игровое поле – специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующем в указанной игре.

Игровой автомат – специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей игорного заведения.

Игровой стол – специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор.

Идентификационный номер налогоплательщика – единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, и на всей территории РФ номер, присваиваемый налоговым органом каждому налогоплательщику в целях учета налогоплательщиков и осуществления налогового контроля.

Инвестиционный налоговый кредит – изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии определенных оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Индивидуальный предприниматель – физическое лицо, зарегистрированное в установленном порядке и осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. К индивидуальным предпринимателям относятся также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

Источник налога – доход налогоплательщика, из которого непосредственно уплачивается налог.

Кадастр – это реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов и т. п.), классифицируемых по внешним признакам, и определяет среднюю доходность объекта обложения.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Касса тотализатора или букмекерской конторы – специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Комбинированная ставка – ставка таможенной пошлины, сочетающая системы обложения по адвалорным и специфическим ставкам.

Комплексная налоговая проверка проводится по всем вопросам соблюдения налогового законодательства за проверяемый период.

Косвенные налоги – налоги на товары и услуги, установленные в виде надбавки к цене или тарифу.

Местные налоги и сборы – устанавливаемые федеральным законодательством и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

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

Налог на добавленную стоимость – форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Налог на доходы от денежных капиталов – вид налога, которым могут облагаться дивиденды, проценты, получаемые от акций и облигаций, проценты по банковским вкладам, выигрыши по займам.

Налог на доходы физических лиц – налог, которым облагается сумма совокупного дохода граждан в денежном исчислении за истекший год. Частично взимается с месячных и текущих доходов в виде разовых выплат.

Налог на имущество физических лиц – прямой налог, обращенный к находящемуся в собственности движимому и недвижимому имуществу, расположенному на территории РФ.

Налог на прибыль организаций – прямой налог, взимаемый с коллективных субъектов (организаций), относящийся к группе обязательных платежей федерального уровня, зачисляемый во все виды бюджетов РФ.

Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения, к которой непосредственно применяется налоговая ставка.

Налоговая квота – доля налога в доходе субъекта налогообложения.

Налоговая льгота – полное или частичное освобождение от уплаты налога в бюджетную систему.

Налоговая политика – совокупность мер государства в области налогообложения, направленная на достижение определенных целей в рамках экономической системы.

Налоговая ответственность – это применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налогов.

Налоговая проверка – основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляемая посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности.

Налоговая санкция – форма реагирования государства на нарушение налогового законодательства, является внешним материальным выражением государственно-властного принуждения за совершение налогового проступка.

Налоговая система – совокупность всех налогов и сборов, методы и принципы их построения, способы исчисления и взимания, налоговый контроль, устанавливаемые в законодательном порядке.

Налоговая ставка – величина налога на единицу налоговой базы, исчисленная в процентах или в абсолютном выражении.

Налоговое администрирование – это комплекс мер, используемых уполномоченными органами власти по управлению налоговыми отношениями с целью обеспечения максимальных объемов налоговых поступлений в бюджетную систему.

Налоговое правонарушение – совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Налоговое регулирование – меры косвенного воздействия на экономические и социальные процессы путем изменения вида налогов, налоговых ставок, установления налоговых льгот, понижения или повышения общего уровня налогообложения. Так, снижение налогов способно стимулировать производство, а повышение налогов – сдерживать или даже подавлять некоторые виды деятельности.

Налоговое уведомление – уведомление о необходимости уплатить налог, направляемое налоговым органом в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах РФ, налогоплательщику.

Налоговый агент – лицо, на которое в соответствии с законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налогов за налогоплательщика.

Налоговый контроль – деятельность уполномоченных органов по обеспечению правильности исчисления, полноты и своевременности внесения налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, налогов и иных обязательных платежей в бюджетную систему, а также соблюдение ими налогового законодательства.

Налоговый механизм – совокупность форм и методов воздействия, используемых субъектом государственного налогового управления на объект с целью реализации налоговой политики.

Налоговый период – календарный год или иной период времени, за который происходит формирование налоговой базы.

Налоговый режим – особый порядок исчисления уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных Налоговым кодексом.

Налоговый резидент – физическое лицо, фактически пребывающее на территории РФ не менее 183 дней в течение 12 последовательных календарных месяца.

Недоимка – сумма налога (сбора), неуплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Нерезидент – юридическое лицо, действующее в данном государстве, но зарегистрированное как субъект хозяйствования в другом, или физическое лицо, действующее в данном государстве, но постоянно проживающее в другом.

Общие налоги (абстрактные) концентрируются в бюджетах соответствующих уровней, где обезличиваются и используются на финансирование тех или иных программ независимо от источника их поступления.

Объект налогообложения – предмет, действие, результат, подлежащие налогообложению в установленном законом порядке.

Организация – юридическое лицо, образованное в соответствии с законодательством РФ, а также иностранное юридическое лицо, компания или иное корпоративное образование, обладающие гражданской правоспособностью и созданное в соответствии с законами иностранного государства, международная организация, ее филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Отсрочка – перенос срока выполнения обязательств на более поздний период без начисления пени.

Оффшорная зона – ограниченная территория, в которой действуют особые льготные экономические условия. Оффшорная зона является разновидностью свободной экономической зоны.

Пени (от лат. *poena* – наказание) – санкция за несвоевременное выполнение денежных обязательств. Начисляется в процентах к сумме невыполненного обязательства, как правило, за каждый день просрочки.

Принцип определенности налогообложения – сроки, способы, которые должны быть заранее известны и понятны налогоплательщикам.

Принцип справедливости налогообложения – все налогоплательщики несут равное налоговое бремя.

Принцип удобства налогообложения – налог должен взиматься в то время и тем способом, которые удобны для налогоплательщика.

Принцип экономии (экономности) налогообложения – издержки по взиманию налогов со стороны государства должны быть минимальными.

Прогрессивный налог – ставки налога повышаются по мере роста величины налоговой базы.

Пропорциональный налог – налог, устанавливаемый в абсолютной фиксированной сумме или в фиксированных процентах, размер которых не зависит от величины налоговой базы.

Прямые налоги – налоги, взимаемые непосредственно с имущества или доходов налогоплательщика. При прямом налогообложении между государством и налогоплательщиком возникают прямые денежные отношения.

Региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые федеральным законодательством и законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Регрессивный налог – ставки такого налога понижаются по мере увеличения налоговой базы.

Регулирующая функция налога – налоги используются в качестве важнейшего финансового регулятора всех перераспределительных процессов в обществе, активно воздействующего на состояние экономики в целом.

Рестрикционная фискальная политика – политика сокращения совокупного спроса населения за счет уменьшения государственных расходов на закупки товаров и услуг, в том числе по импорту, при одновременном увеличении налоговых ставок и таможенных пошлин.

Сбор – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

Сдерживающая фискальная политика – мероприятия правительства, направленные на сокращение правительственных закупок или на рост чистых налогов, проводимые для борьбы с инфляцией.

Система налогов – совокупность налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, взимаемых на определенной территории.

Специальный налоговый режим – особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов определенными налогоплательщиками в течение установленного периода времени, применяемый в случаях и в порядке,

регламентированном налоговым законодательством. Например, к специальным налоговым режимам можно отнести упрощенную систему налогообложения.

Сплошная налоговая проверка – проверяются все документы организации без каких-либо ограничений. Такие проверки, как правило, планируются в организациях с небольшим объемом документации либо в организациях, где необходимо восстановить учет.

Субъект налогообложения (налогоплательщик) – физическое или юридическое лицо, обязанное законом уплачивать налоги при наличии объекта налогообложения.

Транспортный налог – региональный налог, который устанавливается и вводится в действие на территории соответствующего региона законодательными органами субъектов РФ, обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта.

Управление налогообложением (государственный налоговый менеджмент) – совокупность мер государства (государственных финансовых и налоговых органов) по обеспечению целенаправленного и непрерывного функционирования налогового механизма с целью достижения эффективной работы всей совокупности налоговых отношений и реализации на этой основе соответствующей налоговой политики.

Упрощенная система налогообложения – мера либерализации налоговой системы, является одним из направлений финансовой поддержки предпринимательской деятельности.

Участники налоговых отношений – с одной стороны, налогоплательщики (юридические, физические лица, плательщики сборов, налоговые агенты), с другой стороны – налоговые органы, осуществляющие контроль за уплатой налогов и сборов.

Федеральный налог – налог, установленный Налоговым кодексом и обязательный к уплате на всей территории Российской Федерации.

Физическое лицо – гражданин РФ, иностранный гражданин или лицо без гражданства, проживающие на территории Российской Федерации.

Фискальная монополия – монополия государства на производство и реализацию товаров массового потребления (спички, соль и пр.).

Фискальная политика – политика правительства в области налогообложения, государственных расходов, государственного бюджета, направленная на обеспечение занятости населения и подавление инфляционных процессов.

Фискальная функция налога – происходит формирование денежных фондов государства в целях материального обеспечения его деятельности.

Целевые (специальные) налоги – налоги, которые имеют строго целевое назначение и, как правило, предназначены для формирования финансовой базы различных специальных фондов. Средства этих фондов направляются на финансирование целевых программ фонда.

Целевые налоговые проверки – проверки соблюдения налогового законодательства по отдельным направлениям финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика или определенным финансово-хозяйственным операциям.

Юридическое лицо – организация, выступающая в качестве субъекта гражданства, в том числе хозяйственных прав и обязанностей, имеющая самостоятельный баланс, печать, расчетный счет в банке, другую символику, и действующая на основании устава (положения).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативно-правовые акты

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 01.07.2020).

Налоговый кодекс Российской Федерации, ч. 2 : 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 21.11.2019).

Бюджетный кодекс Российской Федерации : 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 15.04.2019 г.) // КонсультантПлюс : сайт. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 20.12.2019).

Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний : Федеральный закон от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ // КонсультантПлюс : сайт. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19559/ (дата обращения: 15.01.2020).

Научная литература

Малкина М. Ю. Налоговая система Российской Федерации и ее характеристики : монография / М. Ю. Малкина, Р. В. Балакин. – Москва : ИНФРА-М, 2019. – 127 с. – ISBN 978-5-16-014544-0.

Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров : монография / под ред. д-ра экон. наук М. Р. Пинской. – Москва : ИНФРА-М, 2020. – 192 с. – ISBN 978-5-16-010812-4.

Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах : монография / И. В. Горский, О. В. Медведева, Т. Г. Лебединская, Е. А. Юдин. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2019. – 176 с. – ISBN 978-5-9776-0158-0.

Пансков В. Г. Налоговая система РФ: проблемы становления и развития : монография / В. Г. Пансков. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2018. – 246 с. – ISBN 978-5-9558-0549-8.

Учебная литература

Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование : учебное пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – 2-е изд. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2017. – 544 с. – ISBN 978-5-9776-0438-3.

Ворожбит О. Ю. Налоги и налогообложение. Налоговая система Российской Федерации : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент», «Товароведение» / О. Ю. Ворожбит, В. А. Водопьянова ; М-во образования и науки Рос. Федерации, Владивосток. гос. ун-т экономики и сервиса. – Москва : РИОР : ИНФРА-М, 2018. – 175 с. – ISBN 978-5-369-01730-2.

Ионова А. Ф. Учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации : учебное пособие / А. Ф. Ионова, Н. А. Тарасова. – Москва : Юнити, 2014. – 415 с. – ISBN 978-5-238-01937-6.

Корепанова Н. Б. Внешнеторговый контракт: содержание, документы, учет, налогообложение : практическое пособие / Н. Б. Корепанова. – Москва : ИНФРА-М, 2015. – 237 с. – ISBN 978-5-16-009926-2.

Лыкова Л. Н. Налоговые системы зарубежных стран : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры : для студентов вузов, обучающихся по экономическим направлениям / Л. Н. Лыкова, И. С. Букина. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2019. – 329 с. – ISBN 978-5-534-10655-8.

Малис Н. И. Налоговый учет и отчетность : учебник и практикум для СПО : для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования / Н. И. Малис, Л. П. Грундел, А. С. Зинягина ; под ред. Н. И. Малис. – Москва : Юрайт, 2017. – 341 с. – ISBN 978-5-9776-0090-3.

Малис Н. И. Теория и практика налогообложения : учебник / Н. И. Малис, И. В. Горский, С. А. Анисимов ; отв. ред. Н. И. Малис. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2017. – 382 с. [Электронный ресурс]. – URL: <http://znanium.com/go.php?id=761904> (дата обращения: 20.12.2019).

Мишле Е. В. Налоговое право. Региональные и местные налоги и сборы : учебное пособие для вузов / Е. В. Мишле. – Москва : Юрайт, 2020. – 177 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-06188-8.

Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению 08.01.00 «Экономика» / Б. Х. Алиев [и др.] ; ред. : Б. Х. Алиев, Х. М. Мусаева. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 439 с. – ISBN 978-5-238-02491-2.

Налоги и налогообложение : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлениям бакалавриата «Экономика» и «Менеджмент», по программам специалитета «Экономическая безопасность» и «Таможенное дело» / [И. А. Майбуров [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова. – 7-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2018. – 503 с. – ISBN 978-5-238-03100-2.

Налоги и налогообложение : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлениям подготовки 38.03.01 «Экономика», 38.03.06 «Торговое дело», 38.03.04 «Государственное и муниципальное управление» (квалификация (степень) «бакалавр») / [Т. Я. Сильвестрова [и др.] ; под ред. Т. Я. Сильвестровой. – Москва : ИНФРА-М, 2018. – 531 с. – ISBN 978-5-16-013334-8.

Налоги и налогообложение : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» / Н. Ф. Зарук [и др.]. – Москва : ИНФРА-М, 2019. – 249 с. – ISBN 978-5-16-011742-3.

Налоговая система : учебник / А. У. Альбеков [и др.] ; под общ. ред. Н. Г. Кузнецова ; М-во образования и науки Рос. Федерации, Ростов. гос. экон. ун-т. – Москва : РИОР : ИНФРА-М, 2016. – 583 с. [Электронный ресурс]. – URL: <http://znanium.com/go.php?id=548977> (дата обращения: 20.12.2019).

Правовые основы преимущественного налогообложения : учебное пособие для бакалавров и магистров : для студентов вузов, обучающихся по юридическим направлениям и специальностям / С. Г. Пепеляев [и др.] ; под общ. ред.

С. Г. Пепеляева. – Москва : Статут, 2016. – 174 с. [Электронный ресурс]. – URL: <http://znanium.com/go.php?id=1014942> (дата обращения: 15.01.2020).

Романов А. Н. Налоги и налогообложение : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по программе бакалавриата по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика», профиль «Налоги и налогообложение / А. Н. Романов, С. П. Колчин ; Финансовый ун-т при Правительстве Рос. Федерации. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2019. – 391 с. – ISBN 978-5-9558-0578-8.

Свинухов В. Г. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности : учебник / В. Г. Свинухов, Т. Н. Оканова. – Москва : Магистр, 2016. – 352 с. – ISBN 978-5-9776-0056-9.

Смородина Е. А. Специальные налоговые режимы для субъектов малого предпринимательства : учебное пособие / Е. А. Смородина ; М-во образования и науки РФ, Урал. гос. экон. ун-т. – Екатеринбург : [Изд-во Урал. гос. экон. ун-т], 2016. – 50 с.

Учебное издание

Серия «Учебник УрФУ»

Шадурская Мария Михайловна
Смородина Елена Анатольевна
Торопова Ирина Владимировна
Львова Майя Ивановна
Лачихина Анастасия Геннадьевна

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Учебник

Под общей редакцией М. М. Шадурской

Заведующий редакцией *М. А. Овечкина*
Редактор *В. И. Попова*
Корректор *В. И. Попова*
Компьютерная верстка *Г. Б. Головиной*

Подписано в печать 16.09.2020. Формат 70×100/16.
Бумага офсетная. Цифровая печать.
Уч.-изд. л. 15,8. Усл. печ. л. 20,64. Тираж 400 экз. Заказ 118.

Издательство Уральского университета.
Редакционно-издательский отдел ИПЦ УрФУ
620083, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4.
Тел.: +7 (343) 389-94-79, 350-43-28
E-mail: rio.marina.ovechkina@mail.ru

Отпечатано в Издательско-полиграфическом центре УрФУ
620083, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4.
Тел.: +7 (343) 358-93-06, 350-58-20, 350-90-13
Факс +7 (343) 358-93-06
<http://print.urfu.ru>

ДЛЯ ЗАМЕТОК

ДЛЯ ЗАМЕТОК

