

Глава 1.

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

Тема 1.

Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой изъятие в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Таким образом, объект налогообложения неразрывно связан с реализацией товаров (работ, услуг).

НДС в Российской Федерации, установлен главой 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации.

НДС — косвенный налог. По экономической сущности НДС является налогом «с потребления», так как основное бремя его уплаты должно лечь на плечи конечного потребителя, приобретающего товары, работы и услуги для нужд, не связанных с ведением хозяйственной деятельности. Эта идея лежит в основе сложного регулирования налога на добавленную стоимость.

НДС — это федеральный налог, обязателен к уплате на всей территории РФ (п. 2 ст. 12 НК РФ). НДС является основным источником налоговых доходов федерального

бюджета. Налоговые доходы от НДС подлежат зачислению в федеральный бюджет по нормативу 100% и его доля в федеральном бюджете составляет в среднем 40–45%. Таким образом, НДС отводится ведущее по фискальной значимости положение в доходах федерального бюджета.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются (ст. 143 НК РФ):

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, перемещающие товары через таможенную границу РФ.
- 4) иностранные компаниям, которые оказывают услуги в электронной форме на территории РФ¹.

Все налогоплательщики НДС подразделяются на две группы:

1) налогоплательщики «внутреннего» НДС, т.е. НДС, уплачиваемого при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ;

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

В соответствии со статьей 145 НК РФ налогоплательщик может получить **право на освобождение от НДС**, а именно:

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

От обязанностей налогоплательщика НДС могут быть освобождены организации и предприниматели:

- на общем режиме налогообложения с небольшими оборотами по реализации. Общая сумма их выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не должна превысить 2 млн руб. без учета НДС (п. 1 ст. 145 НК РФ).

¹ Важно чтобы покупатель контента находился именно на территории РФ, и не так принципиально, где располагается продавец.

- Плательщики ЕСХН — если их доходы от деятельности на ЕСХН за предыдущий год не превысили лимит: за 2018 г. — 100 млн руб.; 2019 г. — 90 млн руб.; 2020 г. — 80 млн. руб.; 2021 г. — 70 млн руб.; 2022 г. и далее — 60 млн руб.

При определении выручки (для освобождения от уплаты НДС) необходимо учесть:

- выручку от реализации как облагаемых (в том числе по налоговой ставке 0%), так и необлагаемых товаров (работ, услуг);
- выручку, которую получил налогоплательщик, как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами;
- выручку от реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Объекты налогообложения НДС

Обязанность заплатить налог возникает только тогда, когда есть объект налогообложения. Если объекта нет, то нет и оснований для уплаты НДС.

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

По общему правилу реализация — это:

- передача на *возмездной основе права собственности* на товар;
- передача на возмездной основе результатов выполненных работ одним лицом для другого лица;
- возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Для целей налогообложения НДС все указанные выше операции признаются реализацией и тогда, когда осуществлены *безвозмездно*.

Кроме того, реализацией признается *продажа предметов залога* и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации. Также считается реализацией *передача имущественных прав*.

Полученные авансы, облагаются НДС, по расчетной ставке исходя из ставки по сделке.

Пример. ООО «Комодос» получила аванс 50% по договору на поставку продукции 250 000 руб. С данного аванса должен быть начислен НДС по расчетной ставке 20/120, а именно 41 667 руб. ($250\,000 / 120 \times 20$). На эту сумму ООО должно выставить счет-фактуру и сделать запись в книге продаж.

Реализация товаров (работ, услуг) только тогда облагается НДС, когда совершается на территории Российской Федерации.

Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, если:

а) товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;

б) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

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

- по месту деятельности лица, которое эти работы (услуги) выполняет (оказывает);
- по месту нахождения имущества, в отношении которого работы (услуги) выполняются (оказываются);
- по месту выполнения (оказания) работ (услуг);
- по месту нахождения покупателя этих работ (услуг);
- по месту нахождения пункта отправления (назначения).

2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд. Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд облагается НДС только в том случае, когда расходы на приобретение этих товаров (работ, услуг) не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

3. Передача товаров работ или услуг для собственных нужд.

В соответствии со ст. 159 НК РФ у налогоплательщика возникает налогооблагаемый оборот при осуществлении следующих операций:

- 1) передача товаров для собственных нужд;
- 2) выполнение работ для собственных нужд;
- 3) оказание услуг для собственных нужд.

При этом обязательным условием является то, что расходы (в том числе и в виде амортизационных отчислений) по вышеуказанным операциям не должны приниматься к вычету при исчислении налога на доходы организаций.

Пример. ООО «Магнит» торгует бытовой техникой. Для сотрудников отдела бухгалтерии был передан со склада чайник, микроволновую печь, кофеварку, общей стоимостью 60 000 руб. Данные расходы организация не учла при исчислении налога на прибыль, так не смогла обосновать их направленность на получение дохода (ст. 252 НК РФ). Поэтому при передаче данного имущества в эксплуатацию должна начислить НДС — 12 000 руб. ($60\,000 \times 20\%$).

4. Выполнение СМР для собственного потребления (пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ). К строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления (хозяйственным способом), относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, а также работы, выполненные подрядными организациями по собственному строительству.

4. Ввоз товаров на территорию РФ (пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Ввоз товаров на таможенную территорию таможенного союза — это совершение действий, связанных с пересечением таможенной границы, в результате которых товары прибыли на таможенную территорию таможенного союза, до их выпуска таможенными органами. При этом таможенная территория таможенного союза включает в себя территорию РФ (п. 1 ст. 2 ТК ТС).

Не облагаемые НДС операции

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

1. Операции, которые не признаются реализацией (п. 3 ст. 39, пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ).

1.1. Обращение российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики) (пп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.2. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации (пп. 2 п. 3 ст. 39 НК РФ).

Пример. В результате реорганизации организации «А» из ее состава выделилась организация «В». Согласно разделительному балансу организация «А» передает организации «В» офисную технику (компьютеры, ксероксы, сканеры), мебель и иное имущество, такая передача *не облагается НДС*.

1.3. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью (пп. 3 п. 3 ст. 39 НК РФ). Если имущество передается некоммерческой организации для одновременного использования в уставной и предпринимательской деятельности, то такая передача должна облагаться НДС в общем порядке.

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

1.5. Передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению (пп. 4.1 п. 3 ст. 39 НК РФ).

По концессионному соглашению одна сторона (концессионер) обязуется создать или реконструировать недвижимое имущество, право собственности, на которое принадлежит или будет принадлежать другой стороне (концеденту), а также осуществлять деятельность с использованием объекта

концессионного соглашения. В свою очередь концедент обязуется предоставить концессионеру право пользования и владения объектом концессионного соглашения.

1.6. Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками (пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.7. Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества (пп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.8. Передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации (пп. 7 п. 3 ст. 39 НК РФ).

2. Передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению) (пп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ).

3. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации (пп. 3 п. 2 ст. 146 НК РФ).

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

сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления.

5. Передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственными и муниципальными учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям (пп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ).

6. Операции по реализации земельных участков (долей в них).

7. Передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

8. Передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала.

Налоговая база

По общему правилу **налоговая база** по НДС — это стоимостная характеристика объекта налогообложения. Поэтому налог в большинстве случаев исчисляется исходя из стоимости товаров (работ, услуг), которые реализуете (передает) налогоплательщик. То есть налоговая база = цена, фактически взимаемая с покупателя.

Правила определения налоговой базы

1. Если ставка НДС одна, то налоговая база общая.
2. Если ставки НДС разные, то и налоговые базы разные.
3. Выручка — это денежные и натуральные поступления в счет оплаты.
4. Выручка должна быть исчислена в рублях (п. 3 ст. 153 НК РФ).

Налоговые ставки

Размер применяемой ставки НДС зависит от вида реализуемых (передаваемых в счет оплаты) товаров (работ,

услуг). Так, согласно ст. 164 НК РФ налоговая ставка может равняться 10%, 18% или 10/110, 18/118.

- 0% — экспорт
- 10% — товары для детей, медицинские товары, продовольственные товары, сельскохозяйственная продукция, периодические печатные издания, передача племенного скота по договору лизинга (пп.1,2,3,4,5 п. 2 ст.164 НК РФ)
- 20% — все остальные товары, работы и услуги
- 10%/110% или 20%/120% — применяются при получении (выдачи) аванса и в некоторых других случаях, при выполнении функции налогового агента, при передаче имущественных прав и др.

Счет-фактура

Счет-фактура — документ, на основании которого покупатель (заказчик) товаров (работ, услуг) сможет принять к вычету НДС, который он уплатил своему поставщику (исполнителю) (ст. 169 НК РФ).

Счет-фактура является документом налогового учета в целях НДС и применяется для целей правильного исчисления и уплаты налога.

Правила заполнения (ведения) следующих документов, используемых при расчетах по НДС утверждены Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 №1137. А именно:

- счета-фактуры
- корректировочного счета-фактуры
- журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур¹

¹ Заполнять указанный журнал необходимо при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии (субкомиссии), агентских (субагентских) договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (субкомиссионера), агента (субагента), договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика.

- книги покупок
- книги продаж

Счет-фактуры обязаны составлять следующие лица:

1. Налогоплательщики по операциям, подлежащим налогообложению.
2. Налогоплательщики по суммам полученной предварительной оплаты.
3. Налогоплательщики по операциям, не подлежащим налогообложению.
4. Налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков НДС.

Указанные выше в п.п. 3 и 4 налогоплательщики в счетах-фактурах делают надпись «Без налога (НДС)».

5. Налоговые агенты — организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков.

6. Налоговые агенты — арендаторы государственного и муниципального имущества, а также покупатели (получатели) государственного или муниципального имущества, не закрепленного за предприятиями и учреждениями, составляющего государственную или муниципальную казну.

Лица, не составляющие счетов-фактур:

1. Лица, не являющиеся плательщиками НДС.
2. Организационными (индивидуальными предпринимателями) розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями (индивидуальными предпринимателями), выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению при реализации товаров за наличный расчет, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы (бланк строгой отчетности).
3. Налогоплательщики по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), освобождаемых от налогообложения.
4. Банки по операциям, освобождаемым от налогообложения.

5. Страховые организации по операциям, освобождаемым от налогообложения.

6. Негосударственные пенсионные фонды по операциям, освобождаемым от налогообложения.

Операции, по которым выставляются счета-фактуры

1. Операции, при осуществлении которых счета-фактуры выставляются налогоплательщиком:

- реализация как облагаемых, так и освобожденных от НДС товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, в том числе при их безвозмездной передаче (выполнении, оказании). В этом случае счета-фактуры составляются продавцом в двух экземплярах, один из которых передается покупателю. В отношении возмездной реализации составление счетов-фактур предусмотрено п. 3 ст. 168 НК РФ;

- получение денежных средств в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) продавцом — составляются счета-фактуры, которые регистрируются в книге продаж. В данном случае счета-фактуры составляются в двух экземплярах, один из которых передается покупателю (п. 3 ст. 168 НК РФ);

- передача на территории РФ 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. Счета-фактуры составляются продавцом в одном экземпляре, который подлежит учету в книге продаж;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. Счета-фактуры составляются организацией в одном экземпляре, который подлежит учету в книге продаж;

- получение денежных средств в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Счета-фактуры со-

ставляются продавцом в одном экземпляре и учитываются в книге продаж;

- получение сумм в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям в случае их превышения над суммами, исчисленными по ставкам рефинансирования Банка России;

- получение сумм по товарному кредиту в случае их превышения над суммами, исчисленными по ставкам рефинансирования Банка России;

- получение страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 НК РФ.

2. Операции, счета-фактуры по которым составляются налоговыми агентами.

Налоговые агенты — это лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возлагается обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налога в бюджет.

Таким образом, налоговые агенты составляют счета-фактуры на сумму уплаченного ими аванса. Налоговые агенты права на возмещение НДС с авансов не имеют, поэтому воспользоваться этими счетами-фактурами при заполнении книги покупок не имеют права.

3. Составление счетов-фактур при осуществлении посреднических операций.

Дополнительно к счетам-фактурам, которые составляют налогоплательщики в общем порядке, при осуществлении операций через посредника составляются следующие счета-фактуры.

В случае заключения договора комиссии или агентского договора на продажу, в котором сделки по продаже заключаются от имени комиссионера либо агента (продавцы), комитенты или принципалы от своего имени выставляют

счета-фактуры своим посредникам. В этих счетах-фактурах отражаются (копируются, в том числе и дата) показатели счетов-фактур, выставленных комиссионерами (агентами) покупателю (абз. 2 п. 24 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС).

Таким образом, составляются два вида счетов-фактур — как на отгруженный товар (работы, услуги, имущественные права), так и на сумму аванса.

Корректировочный счет-фактура выставляется продавцом в случае изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), в частности.

- после отгрузки товаров (передачи работ, услуг) их стоимость увеличилась или уменьшилась (например, покупателю была предоставлена ретроспективная скидка);

- при приемке товара покупатель выявил недостачу

- покупатель возвращает продавцу товары, не принятые на учет

- покупатель вместо возврата некачественного товара (в том числе принятого на учет) утилизирует его по согласованию с продавцом — покупатель, который не является плательщиком НДС, возвращает продавцу оприходованный товар

Корректировочный счет-фактура не выставляется, если изменение стоимости произошло по причине исправления технической ошибки, возникшей из-за неправильного ввода цены или количества отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) или арифметической ошибки.

Корректировочный счет-фактура выставляется не позднее 5 дней, считая со дня составления документов. Порядок оформления и выставления корректировочного счета-фактуры определен в соответствии с положениями п. 3 ст. 168 НК РФ. Обязательные реквизиты корректировочного счета-фактуры отличаются от реквизитов счетов-фактур, выставляемых при отгрузке или предоплате. Форма корректировочного счета-фактуры утверждено Постановлением Правительства РФ.

Перед составлением корректировочного счета-фактуры продавец должен уведомить покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров. Стороны могут заключить соответствующее соглашение или договор. Согласие покупателя или факт уведомления его об изменении стоимости также может подтвердить любой первичный документ.

Воспользоваться правом на принятие к вычету НДС на основании корректировочного счета-фактуры можно только при наличии подтверждающего документа.

Налоговый вычет по НДС

По общему правилу сумма «входного» НДС **принимается к вычету при соблюдении условий**, перечисленных в п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ. А именно:

- товары (работы, услуги) должны быть приобретены для осуществления деятельности, подлежащей обложению НДС; Если данное правило не соблюдается полностью, то налогоплательщик должен вести раздельный учет и может принять к вычету НДС лишь частично.
- имеется счет-фактура, выставленный продавцом товаров (работ, услуг);
- приобретенные товары (работы, услуги) оприходованы (приняты к учету).

Пример. ООО «Нива Агро» в 1 квартале текущего года приобрела материалы на сумму 100 000 руб., кроме того НДС — 20 000 руб. Материалы используются для осуществления деятельности, подлежащей обложению НДС. Имеется счет-фактура, материалы оприходованы на склад.

В данном случае все условия соблюдены и ООО имеет право принять НДС к вычету в размере 20 000 руб. в 1 квартале текущего года, о чем будет свидетельствовать сделанная запись в книге покупок.

Суммы «входного» НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные

активы, учитываются в их стоимости (т.е. не принимаются к вычету), если эти товары (работы, услуги) приобретены:

1) для целей осуществления операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг) (передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд), не облагаемых НДС (освобожденных от налогообложения);

2) для использования при осуществлении операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ;

4) лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, либо лицами, освобожденными от обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Во всех перечисленных выше ситуациях суммы «входного» НДС не отражаются на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», а учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

Важным условием, дающим право на вычет, является наличие счета-фактуры поставщика, оформленного в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ. При отсутствии счета-фактуры (либо при наличии счета-фактуры, не соответствующего требованиям ст. 169 НК РФ) налогоплательщик не имеет права на вычет суммы «входного» НДС.

Суммы предъявленного НДС по приобретенным основным средствам и нематериальным активам, используемым одновременно и в облагаемых, и в не облагаемых (освобожденных от налогообложения) НДС операциях, принимаются к вычету только в той части, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (абз. 4 п. 4 ст. 170 НК РФ). При этом определяется пропорция исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) и имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению

(освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период (абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Пример. В первом квартале текущего года ООО «Мир» приняло к оплате счета за аренду офиса — 120 000 руб., включая НДС 20% — 20 000 руб. ООО осуществляет операции облагаемые и необлагаемые НДС.

В первом квартале выручка от операций, облагаемых НДС, составила — 2 000 000, в т.ч. НДС, а не облагаемых — 400 000 руб.

1. Необходимо определить сумму выручки без НДС ($2\,000\,000 / 120 \times 100 = 1\,666\,667$ руб.)

2. Определить структуру выручки. Итого выручки — 2 066 667 2 094 915 ($1\,666\,667 + 400\,000$), что составляет 100%, выручка от операций облагаемых НДС — 80,6%, от необлагаемых — 19,4%.

3. Соответственно НДС по арендной плате, который может принят к вычету составляет 80,6% от 20 000 руб., а именно — 16 120 руб. На эту сумму сумму счет-фактура будет отражен в книге покупок за 1 квартал.

Оставшаяся сумма НДС будет включена в расходы, в том числе и для целей налогообложения прибыли.

При расчете НДС важно помнить, что принятие в вычету НДС — это самый сложный процесс, который содержит много спорных ситуаций и неоднозначных трактовок.

Восстановление НДС

НДС ранее принятый к вычету подлежит восстановлению в следующих случаях:

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

2. При дальнейшем использовании товаров (работ, услуг), имущественных прав для операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, а именно:

- для операций, не облагаемых НДС
- для операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации
- для операций, которые не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ (за исключением передачи в уставный капитал (паевой фонд), правопреемникам при реорганизации, участникам договора простого товарищества (их правопреемникам) при выделе доли или разделе имущества);
- для операций, осуществляемых в рамках специальных налоговых режимов в виде ЕНВД и УСН или в деятельности, по которой получено освобождение согласно ст. 145 НК РФ

3. Если налогоплательщик перечислил поставщику аванс в счет предстоящих поставок и принял НДС по нему к вычету в соответствии с п. 12 ст. 171 НК РФ, то в периоде, когда он получает право на вычет НДС, предъявленного ему поставщиком в целом по отгруженным товарам, налогоплательщику необходимо восстановить НДС по авансу или если поставка не состоялась, НДС также подлежит восстановлению.

Порядок определения суммы налога, которая подлежит уплате в бюджет

Налог на добавленную стоимость, который подлежит уплате в бюджет рассчитывается следующим образом:

$$\begin{aligned} \text{НДС к уплате} = & \text{Налоговая база} \times \text{налоговая ставка} - \\ & - \text{«Входной» НДС, принятый к вычету} + \\ & + \text{НДС восстановленный} \end{aligned}$$

Налоговый период

Налоговый период по НДС — квартал.

Декларация по НДС заполняется на основании книг продаж, книг покупок и данных регистров бухгалтерского

учета налогоплательщика (налогового агента), а в случаях, установленных НК РФ, — на основании регистров налогового учета налогоплательщика (налогового агента).

Декларацию по НДС налогоплательщики и налоговые агенты должны представлять только в электронном виде в ИФНС в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Не позднее этой даты налог должен быть уплачен на соответствующие счета казначейства.

В соответствии с п. 1 ст. 174 Налогового кодекса РФ уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения (за исключением таможенного НДС), на территории РФ производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Пример. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет за III квартал текущего года, составила 2 375 132 руб. Указанная сумма подлежит уплате в следующем порядке:

- не позднее 25 октября — 791 710 руб.;
- не позднее 25 ноября — 791 710 руб.;
- не позднее 25 декабря — 791 712 руб.

Возмещение НДС

Процедура возмещения НДС из бюджета производится в двух случаях: Если сумма налоговых вычетов превышает исчисленную сумму НДС.

Такая ситуация может возникнуть у компаний и предпринимателей в тех ситуациях:

1. Когда объемы реализованных ими товаров, работ, услуг ниже, чем объемы приобретенных;

2. когда при реализации товаров, работ, услуг применяется ставка НДС 10%, при этом приобретались товары, работы и услуги с применением ставки НДС 20%.

Этот порядок регламентирован статьей 176 НК РФ.

Пример. ООО «Нива» приобрело горюче-смазочные материалы для проведения уборочной кампании на сумму 1 200 000 рублей, в том числе НДС 20% — 200 000 рубль. В налоговой декларации ООО имеет право заявить к вычету 200 000 рубль. В этот же период хозяйство продало зерно также на сумму 1 000 000 рублей, при этом ставка НДС составила 10% (в соответствии со статьей 164 НК РФ) — 90 909 рублей. Эта сумма исчисляется к уплате в бюджет. Но по правилам вычета НДС эта сумма может быть уменьшена, поскольку хозяйство приобрело горюче-смазочных материалов на 200 000 рубль. Отсюда возникают основания для возмещения НДС в размере разницы между вычетом и суммой к уплате в бюджет. В данном случае она составляет 109 091 рубль, а причиной ее стала разница ставок НДС — 20% и 10%.

3. Если налогоплательщик осуществляет операции, облагаемые налогом по ставке 0%.

Налоговая декларация по НДС в которой показаны суммы к возмещению проходят более сложную расширенную камеральную проверку.

Вопросы для самоконтроля

1. Кто является плательщиком НДС?
2. Что является объектом налогообложения НДС?
3. В какие сроки уплачивается НДС?
4. В какой момент определяется налоговая база по НДС при реализации товаров?
5. В каких случаях местом реализации товаров (работ, услуг) признается территория Российской Федерации?

6. Что такое счет-фактура? Перечислите обязательные реквизиты?

7. Что такое корректировочные счета-фактуры? В каком случае они составляются

8. Что такое Книга покупок и Книга продаж?

9. Как рассчитывается сумма НДС, которую необходимо уплатить в бюджет?

10. Перечислите обязательные условия для получения налогового вычета при расчете НДС

11. В каких случаях НДС подлежит восстановлению?

12. В каких случаях налогоплательщик обязан вести раздельный учет по НДС?

13. Что такое возмещение НДС и каков его порядок?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс РФ (части 1 и 2).

2. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

3. Рабинович А. Налог на добавленную стоимость. Корректировочные и исправленные счета-фактуры // Финансовая газета. — 2012. — № 35. — С. 8.; № 36. — С. 10–11.

4. Анищенко А.В. Льгота по статье 145 НК РФ: попытка не пытка // НДС: проблемы и решения. — 2019. — № 2. — С. 39–44.

5. Луговая Н.Н. Учетная политика: НДС-нюансы // НДС: проблемы и решения. — 2019. — № 2. — С. 45–55.

6. Малышко В. Правило пяти процентов // Практический бухгалтерский учет. — 2018. — № 5. — С. 5–18.

7. Спиридонова Н. НДС: переход на 20%. Как избежать ошибок // Финансовая газета. — 2019. — № 6. — С. 10–11.

8. Толщин Г.С. Восстановление НДС // Бухгалтерский учет. — 2018. — № 6. — С. 117–121.

Тема 2.

Налог на прибыль организаций

С точки зрения микроэкономики налог на прибыль организаций представляет собой важнейший из элементов, образующих систему налогов и сборов РФ. Исчисление данного налога, взимаемого с хозяйствующих субъектов, которые обеспечивают основную долю прироста ВВП (т.е. с юридических лиц), происходит, во временном отношении, в последнюю очередь — после начисления и (или) уплаты всех остальных видов обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

В истории системы налогов и сборов за последние 27 лет место налога на прибыль также весьма существенно — он является одним из первых общенациональных налогов, введенных на территории РФ специальными законами в начале 1990-х гг.

Пунктом «к» ч. 1 ст. 19 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», определившей перечень федеральных налогов, было предусмотрено установление «подходного налога (налога на прибыль) с предприятий». Сами элементы налога на прибыль были впервые установлены Законом РФ от 27 декабря 1991 г. №№ 2116–1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». На протяжении последующих 10 лет налоговое администрирование порядка исчисления и уплаты налога на прибыль осуществлялось на основе норм указанного специального закона и принятых во исполнение его многочисленных подзаконных нормативных правовых актов.

С 1 января 2002 г. была введена в действие глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Налогоплательщики

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, которые осуществляют деятельность в РФ через постоянное представительство и (или) получают доходы от источников в РФ.

Некоторые организации освобождены от обязанностей плательщика налога на прибыль. Это организации:

- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН).
- применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН).
- применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД), в части деятельности переведенной на ЕНВД
- занимающиеся игорным бизнесом, в части только игорного бизнеса.

Объект налогообложения

Для налога на прибыль **объектом налогообложения** признается прибыль, которую получила организация. По общему правилу прибыль представляет собой **разницу между доходами и расходами** организации (ст. 247 НК РФ).

Если налогоплательщиком является иностранная организация, которая работает в России через постоянное представительство, то прибылью для нее будет **разница между доходами этого представительства и его расходами** (п. 2 ст. 247 НК РФ).

Если **постоянного представительства** у иностранной организации **в России нет**, то прибылью, с которой ей необходимо заплатить налог, будут являться **доходы**, которые она получила в России.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме.

Экономическая выгода признается доходом организации, если одновременно соблюдаются три условия:

- 1) она подлежит получению деньгами или иным имуществом;

2) ее размер можно оценить;

3) она может быть определена по правилам гл. 25 НК РФ.

Однако приведенное определение дохода, скорее, характеризует так называемый чистый доход, или прибыль организации.

Для целей обложения налогом на прибыль под доходами понимаются общие поступления организации (в денежной и натуральной форме) без учета расходов, которые организация понесла. Доходы в иностранной валюте или доходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются вместе с доходами в рублях. Для этого указанные доходы нужно пересчитать в рубли в соответствии с методом признания доходов, закрепленным в учетной политике организации для целей налогообложения.

К доходам для целей налога на прибыль относятся все подлежащие получению поступления организации без учета расходов за исключением сумм налогов, которые организация обязана предъявить своим покупателям при продаже товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав) (п. 1 ст. 248 НК РФ). Указанные суммы не учитываются в составе доходов организации.

Величина дохода может быть определена на основании любых документов, так или иначе подтверждающих его получение. К таким документам относятся:

- первичные учетные документы;
- документы налогового учета;
- любые иные документы.

Первичными учетными документами признаются документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по утвержденной в организации форме.

К документам налогового учета относятся, например, счет-фактура, служащий основанием для принятия к вычету сумм НДС, уплаченных поставщику.

К иным документам, не являющимся первичными документами и документами налогового учета, могут быть отнесены, например, гражданско-правовые договоры, отчет

комиссионера (агента) перед комитентом (принципалом), расчетные документы, счет и др.

Одни и те же доходы нельзя учитывать дважды. Если организация уже учла какие-то поступления в составе доходов, то повторно она учитывать их не должна.

Классификация доходов для целей налогообложения

Доходы можно условно разделить на две группы:

- 1) доходы, которые учитываются при налогообложении прибыли (ст. ст. 249, 250 НК РФ);
- 2) доходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли (ст. 251 НК РФ).

Доходы, которые учитываются при налогообложении, подразделяются:

- на доходы от реализации;
- внереализационные доходы.

Доходы от реализации

Реализация — это передача на возмездной (безвозмездной) основе в собственность другому лицу товаров, результатов выполненных работ, оказание услуг одним лицом другому лицу (в том числе обмен товарами, работами или услугами).

Реализация — это переход права собственности на товары, передача результатов выполненных работ, оказанных услуг.

Доход от реализации — это выручка от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. К доходам от реализации относится выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных для перепродажи.

Суммы НДС, предъявленные вами покупателям товаров (работ, услуг), имущественных прав, в составе выручки не учитываются (п. 1 ст. 248 НК РФ).

Пример. ООО «Нива», плательщик НДС, реализовала за квартал продукции на сумму 10 000 000 руб., кроме того НДС (10%) — 1 000 000 руб. Доход для целей налога на прибыль будет 10 000 000 руб., т.е без НДС.

Датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Дата, на которую выручка признается полученной, определяется организацией в соответствии с принятой учетной политикой — по методу начисления или кассовому методу.

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

Если доходы связаны с работами (услугами) с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом, то их нужно распределять в соответствии с принципом формирования расходов по этой операции. Но такой порядок действует в случае, если поэтапная сдача работ (услуг) заказчику договором не предусмотрена.

Принципы и методы, на основании которых организация распределяет доходы от реализации, утверждаются в учетной политике для целей налогообложения.

Внереализационные доходы

К внереализационным доходам относятся все иные поступления, не являющиеся выручкой от реализации товаров (работ, услуг) или имущественных прав (абз. 1 ст. 250 НК РФ).

Например, внереализационными доходами являются:

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

- доходы от сдачи имущества в аренду (включая земельные участки), если они не относятся к доходам от реализации;
- проценты, полученные по договорам займа, кредита;
- безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права;
- доход, распределенный в пользу организации при ее участии в простом товариществе;
- стоимость излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

Перечень внереализационных доходов, установленный ст. 250 НК РФ, является открытым. Это означает, что учесть в составе внереализационных доходов можно и те доходы, которые прямо не предусмотрены в данном перечне. За исключением доходов, не учитываемых для целей налогообложения (ст. 251 НК РФ).

Доходы, не учитываемые при налогообложении прибыли

Некоторые доходы освобождены от налогообложения. Их перечень предусмотрен ст. 251 НК РФ. В частности, к доходам, которые не учитываются при налогообложении, относятся доходы в виде:

- имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка (пп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- взносов в уставный капитал организации (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- имущества, которое получено по договорам кредита или займа (пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ).
- капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором (пп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- других доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ.

Перечень льготированных доходов является закрытым и не подлежит расширительному толкованию. Поэтому все

иные доходы, которые не указаны в этом перечне, следует учитывать для уплаты налога на прибыль.

Классификация расходов

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

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

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

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

Расходы, которые учитываются при налогообложении прибыли, делятся также:

– на расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ);

– внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ).

Требования, которым должны отвечать произведенные организацией расходы:

1) расходы должны быть обоснованны;

2) расходы должны быть документально подтверждены;

3) расходы должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Эти требования являются обязательными для принятия произведенных расходов в уменьшение доходов. Если расход не соответствует хотя бы одному из перечисленных требований, то такой расход для целей налогообложения не учитывается (п. 1 ст. 252, п. 49 ст. 270 НК РФ).

Прямые и косвенные расходы

Для целей налога на прибыль расходы на производство и реализацию, которые организация понесла в отчетном (налоговом) периоде, делятся на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК РФ). Законодатель предлагает перечень прямых расходов. К ним, в частности, относятся:

- затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) (пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ);

- затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика (пп. 4 п. 1 ст. 254 НК РФ);

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда (ст. 255, п. 1 ст. 264 НК РФ);

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг (пп. 3 п. 2 ст. 253, ст. 259 НК РФ).

К косвенным относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных (ст. 265 НК РФ). Организация может устанавливать свой перечень прямых расходов, отличный от того, который предусмотрен в ст. 318 НК РФ.

Порядок признания расходов при формировании налоговой базы текущего периода зависит от того, какие расходы организация понесла.

Так, косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Для прямых расходов Налоговый кодекс РФ устанавливает особый порядок учета. В абз. 2 п. 2 ст. 318 НК РФ предусмотрено, что прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ. Иными словами, к расходам текущего периода организация может отнести только

ту часть прямых расходов, которая приходится **на реализованную в этом отчетном периоде продукцию**.

Исключением являются случаи, когда деятельность организации связана с оказанием услуг. Такие организации вправе всю сумму прямых затрат отчетного (налогового) периода относить на уменьшение доходов от производства и реализации данного периода.

Для того чтобы понять, какая часть прямых расходов приходится на реализованную в текущем периоде продукцию, нужно прямые расходы текущего месяца распределить на остатки незавершенного производства, остатки готовой продукции на складе и остатки отгруженной, но не реализованной на конец отчетного месяца продукции. Сумму прямых расходов, приходящихся на эти остатки, в текущем отчетном (налоговом) периоде организация не учитывает. Порядок распределения прямых расходов установлен ст. 319 НК РФ.

В соответствии с **подпунктом 1 пункта 2 статьи 253 НК РФ** расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются, в частности, на материальные расходы. Перечень материальных расходов установлен статьей 254 НК РФ.

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) (подпункт 1 пункта 1 статьи 254 НК РФ).

В затраты на упаковку продукции входит:

- фактическая стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, гвоздей, стружки, опилок, соломы, проволоки и т.п.), потребленных при упаковке товаров;
- плата за услуги сторонних организаций по упаковке товаров.

На приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной

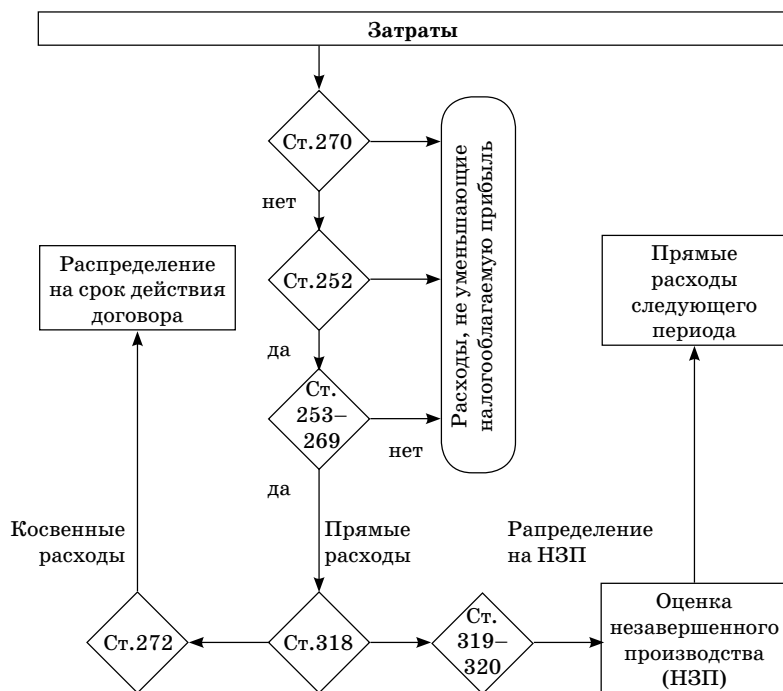


Рис. 1. Затраты и расходы для целей исчисления налога на прибыль

защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию (подпункт 3 пункта 1 статьи 254 НК РФ).

Расходы, связанные с транспортировкой реализованных товаров, осуществленные налогоплательщиками как при их приобретении, так и при дальнейшей реализации, должны учитываться при налогообложении. Это относится и к расходам по оплате транспортных услуг, оказанных

сторонними организациями, и к расходам по перевозке товаров собственным транспортом.

На приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии.

К расходам в целях налогообложения относятся платежи **за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду**, за исключением платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Лимиты на выбросы и сбросы загрязняющих веществ и микроорганизмов (далее также — лимиты на выбросы и сбросы) — ограничения выбросов и сбросов загрязняющих веществ и микроорганизмов в окружающую среду, установленные на период проведения мероприятий по охране окружающей среды, в том числе внедрения наилучших существующих технологий в целях достижения нормативов в области охраны окружающей среды.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

Расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия (подпункт 1 пункта 7 статьи 254 НК РФ).

Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку

и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Стоимость материально-производственных запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, определяется как внереализационный доход.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов.

В целях налогообложения прибыли под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров, в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

Пример. Остатки на начало отчетного периода материала «Х» составили 20 тыс. единиц по цене 100 руб. за единицу (2 млн руб.). В течение отчетного периода поставки указанного материала осуществлялись несколько раз. При первой поставке на предприятие поступило 20 тыс. единиц по цене 90 руб. (1800 тыс. руб.), при второй — 30 тыс. единиц по цене 110 руб. (3300 тыс. руб.), при третьей — 40 тыс. единиц по цене 95 руб. (3800 тыс. руб.), при четвертой — 50 тыс. единиц по цене 112 руб. (5600 тыс. руб.). За отчетный период на производство продукции было использовано 130 тыс. единиц, а остатки на конец отчетного периода составили 30 тыс. единиц. Таким образом, всего на конец отчетного периода (с учетом остатков на начало отчетного периода) количество материала составило 160 тыс. единиц стоимостью 16 500 руб.

Расчет стоимости использованного на производство продукции материала «Х» и стоимости его остатков на конец отчетного периода.

Метод средней себестоимости

Средняя цена единицы материала «Х» = $16\,500\,000 / 160\,000 = 103,13$ (руб.).

Стоимость израсходованного материала «Х» = $130\,000 \times 103,13 = 13\,407$ (тыс. руб.).

Стоимость остатков на конец отчетного периода = $30\,000 \times 103,13 = 3093$ (тыс. руб.)

Метод ФИФО

Стоимость израсходованного материала «Х»:

$20\,000 \times 100 = 2000$ (тыс. руб.)

$20\,000 \times 90 = 1800$ (тыс. руб.)

$30\,000 \times 110 = 3300$ (тыс. руб.)

$40\,000 \times 95 = 3800$ (тыс. руб.)

$20\,000 \times 112 = 2240$ (тыс. руб.)

Итого 130 000 единиц 13 140 тыс. руб.

Стоимость остатков на конец отчетного месяца:

$30\,000 \times 112 = 3360$ (тыс. руб.)

Расходы на оплату труда

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются:

- любые начисления работникам в денежной и натуральной формах;
- стимулирующие надбавки;
- компенсационные начисления;
- единовременные поощрительные начисления;
- расходы, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами и коллективными договорами.

Амортизация

Амортизация как элемент расходов связан с наличием (у налогоплательщика основных средств или НМА (амортизируемое имущество)).

Амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги.

Также не подлежит амортизации имущество бюджетных, некоммерческих и других организаций в соответствии с НК РФ.

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов организации:

- на приобретение;
- сооружение;
- изготовление;
- доставку;
- доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

При этом суммы НДС и акцизов организации должны исключить из состава этих расходов.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов.

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Нематериальными активами признаются приобретенные и созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов.

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов.

К нематериальным активам не относятся:

- 1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- 2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Амортизационные группы

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в следующие амортизационные группы:

- первая группа — все недолговечное имущество со сроком полезного использования от одного года до двух лет включительно;
- вторая группа — имущество со сроком полезного использования свыше двух лет до трех лет включительно;
- третья группа — имущество со сроком полезного использования свыше трех лет до пяти лет включительно;
- четвертая группа — имущество со сроком полезного использования свыше пяти лет до семи лет включительно;
- пятая группа — имущество со сроком полезного использования свыше семи лет до десяти лет включительно;
- шестая группа — имущество со сроком полезного использования свыше десяти лет до 15 лет включительно;
- седьмая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- восьмая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

- девятая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- десятая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством РФ.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости.

Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

Амортизационная премия

В главе 25 НК РФ предусмотрена возможность часть капитальных затрат учесть в расходах единовременно (сразу) (так называемая «амортизационная премия»). В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ при исчислении налога на прибыль организация имеет право единовременно списывать на расходы до 10% суммы произведенных капитальных вложений.

По основным средствам, входящим в первую, вторую, восьмую-десятую амортизационные группы, максимальный размер амортизационной премии составляет 10% суммы произведенных капитальных вложений.

В отношении основных средств, входящих в третью-седьмую амортизационные группы, максимальный размер амортизационной премии составляет 30%

Методы амортизации

В соответствии со ст. 259 НК РФ для целей налогообложения можно использовать только два метода начисления амортизации:

- линейный метод;
- нелинейный метод (применение метода не допускается в отношении объектов, имеющих срок полезного использования 20 и более лет).

Порядок начисления амортизации закрепляется в учетной политике для целей налогообложения.

Линейный метод амортизации

В случае применения линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества в соответствии с п. 2 ст. 259.1 НК РФ рассчитывается по формуле:

$$K = \frac{1}{n} \times 100,$$

где: K — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах (без учета сокращения (увеличения) срока при применении повышающих (понижающих) коэффициентов).

Ежемесячная сумма амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной стоимости) и нормы амортизации, определенной для этого объекта. Таким образом, при использовании повышающего коэффициента сумма амортизации за месяц по объекту основных средств будет рассчитываться следующим образом:

$$\text{Ежемесячная сумма амортизации} = \frac{\text{Первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств} \times \text{Норма амортизации} \times \text{Повышающий коэффициент}}{100}$$

Нелинейный метод амортизации

Налогоплательщики в учетной политике могут самостоятельно устанавливать метод амортизации и переходить на начало года с одного метода на другой, т.е. менять метод. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода (года). При этом перейти с нелинейного метода на линейный метод можно не чаще 1 раза в 5 лет (п. 1 ст. 259 НК РФ). Для обратной ситуации такого ограничения не установлено, то есть, перейдя с нелинейного метода на линейный, налогоплательщик вправе через год вновь вернуться к начислению амортизации нелинейным методом.

Главное преимущество нелинейного метода — простота расчета. Амортизация начисляется общей суммой по всей группе (подгруппе), а не по каждому объекту, как при линейном методе (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Кроме того, нелинейный метод амортизации позволяет начислять более высокую амортизацию в начале эксплуатации объекта, и половину стоимости можно списать за четверть срока полезного использования.

Суммарный баланс группы определяется как общая остаточная налоговая стоимость всех объектов, отнесенных к данной амортизационной группе или подгруппе (п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Он нужен для того, чтобы производить расчет амортизации производить не по каждому объекту в отдельности, а в целом по амортизационной группе (подгруппе).

Первоначально суммарный баланс группы (подгруппы) определяется на начало года, с которого применяется нелинейный метод. Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета амортизируемого имущества, амортизация по которому

начисляется только линейным методом. В дальнейшем группа объектов амортизируется нелинейным способом как единое целое.

Суммарный баланс может ежемесячно в дальнейшем увеличиваться либо уменьшаться. Увеличение происходит при вводе в эксплуатацию новых объектов в группе, при достройке, реконструкции, модернизации. В суммарный баланс при этом включается первоначальная налоговая стоимость за минусом амортизационной премии (если организация ее применяет). Уменьшение суммарного баланса группы (подгруппы) происходит за счет выбытия объектов, а также суммы начисленной в текущем месяце по этой группе (подгруппе) амортизации. Поэтому после даты перехода суммарный баланс группы определяется на 1 число каждого месяца с учетом пополнений и выбытий прошедшего месяца и начисленной амортизации.

Амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется, если в результате выбытия амортизируемого имущества ее суммарный баланс уменьшился до нуля.

Особый механизм досрочной ликвидации амортизационной группы (подгруппы) применяется в случае, если величина ее суммарного баланса станет меньше 20 000 руб. В месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто (если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов нового объекта), налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу. При этом значение суммарного баланса по ликвидируемой группе признается единовременно внереализационным расходом текущего периода.

При нелинейном способе сумма амортизации за месяц для каждой амортизационной группы (подгруппы) рассчитывается следующим образом (п. 4 ст. 259.2 НК РФ):

$$A = B \times \frac{k}{100},$$

где: A — сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

Нормы амортизации указаны в статье 259.2 НК РФ для каждой амортизационной группы. Ежемесячная норма амортизации установлена по каждой из 10 амортизационных групп: 1-я группа — 14,3%, 2-я — 8,8%, 3-я — 5,6%, 4-я — 3,8%, 5-я — 2,7%, 6-я — 1,8%, 7-я — 1,3%, 8-я — 1%, 9-я — 0,8%, 10-я группа — 0,7%.

Чтобы определить ежемесячную норму амортизации, нужно умножить остаточную стоимость всех основных средств или НМА, входящих в эту группу (суммарный баланс), на фиксированную норму амортизации (п. 4 ст. 259.2 НК РФ).

Если объект выбывает из состава амортизируемого имущества, например, при продаже, то нужно рассчитать его оставшуюся налоговую стоимость. Она нужна для определения финансового результата от продажи, а также для того, чтобы сумму вычесть из суммарного баланса группы или подгруппы.

Остаточную налоговую стоимость определяется, по формуле (п. 1 ст. 257 НК РФ):

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k^n),$$

где S_n — остаточная стоимость; S — первоначальная (восстановительная) стоимость объекта; n — число полных месяцев, прошедших со дня включения объекта в соответствующую амортизационную группу до дня его исключения из состава этой группы; k — норма амортизации.

Пример. В мае 2019 года продано основное средство, которое был приобретено в январе 2019 года, его первоначальная стоимость составляла 256 250 руб. С 1 февраля 2019 года компания начисляла амортизацию по данному основному средству нелинейным методом в составе третьей амортизационной группы (норма амортизации ежемесячная 5,6%). Амортизация начислялась до момента продажи 4 месяца (февраль-май).

На момент реализации остаточная стоимость указанного НМА составит:

$$203\,494,1 \text{ руб.} = 256\,250 \text{ руб.} \times (1 - 0,01 \times 5,6)^4$$

или

$$256\,250 \text{ руб.} \times (1 - 0,056) \times (1 - 0,056) \times (1 - 0,056) \times (1 - 0,056).$$

Амортизационные отчисления могут быть прямыми или косвенными расходами. Например, амортизация здания офиса, косвенный расход, а амортизация станка — прямой.

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией признаются в соответствии со статьей 264 НК РФ.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, в частности относятся следующие расходы налогоплательщика:

- 1) суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, за исключением перечисленных в статье 270 НК;
- 2) расходы на сертификацию продукции и услуг;
- 3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);
- 4) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика;
- 5) расходы на обеспечение мер по технике безопасности, расходы на гражданскую оборону, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов;
- 6) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

7) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт;

8) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;

9) расходы на содержание служебного транспорта;

10) расходы на командировки;

11) расходы на юридические и информационные услуги;

12) расходы на консультационные услуги и аудиторские услуги и прочие расходы, перечень которых в НК РФ не является закрытым.

Нормируемые расходы

Не все расходы, уменьшают прибыль для целей налогообложения в полном размере. Часть расходов принимается к учету в пределах установленных норм (ограничений или нормативов). Такие расходы принято называть нормируемыми. В таблице 1 приведены некоторые из них.

Внереализационные расходы

Внереализационными считаются расходы, которые напрямую не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг). Примерный перечень таких расходов приведен в статье 265 НК РФ. В частности, к ним относят:

1) расходы на содержание переданного в аренду имущества (если фирма сдает имущество в аренду не чаще чем один раз в год);

2) проценты, которые выплачены по полученным кредитам, займам и другим долговым обязательствам, а также выпущенным ценным бумагам (в пределах норм);

3) расходы на организацию выпуска ценных бумаг: подготовку проспекта эмиссии, изготовление бланков, регистрацию ценных бумаг и т.д.;

4) отрицательные курсовые разницы, которые возникают при купле-продаже валюты, а также при переоценке имущества и обязательств в валюте;

Таблица 1.

Нормируемые расходы

Вид расхода	В каком размере расход можно учесть
Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке МПЗ (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ)	Учитываются в пределах норм естественной убыли. Нормы должны быть утверждены в порядке, который установило Правительство РФ в Постановлении от 12.11.2002 № 814.
Сумма взносов работодателей на накопительную часть трудовой пенсии работников, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников (абз. 7 п. 16 ст. 255 НК РФ)	Учитывается в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда (абз. 7 п. 16 ст. 255 НК РФ)
Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату страховщиками медицинских расходов работников, а также затраты по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным с медицинскими организациями в пользу работников на срок не менее одного года (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ)	Учитываются в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ). Лимит рассчитывается от суммы расходов на оплату труда всех работников организации, а не только застрахованных.

Окончание таблицы

Вид расхода	В каком размере расход можно учесть
Взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают выплаты исключительного в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица (абз. 10 п. 16 ст. 255 НК РФ)	Учитываются в размере не более 15 000 руб. в год на каждого работника исходя из отношения общей суммы взносов по всем указанным договорам к количеству застрахованных работников (абз. 10 п. 16 ст. 255 НК РФ)
Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения (п. 24.1 ст. 255 НК РФ)	Учитываются в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда (п. 24.1 ст. 255 НК РФ)
Расходы на НИОКР в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике» (п. 3 ст. 262 НК РФ)	Учитываются в пределах 1,5% доходов (валовой выручки) налогоплательщика (п. 3 ст. 262 НК РФ)
Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов (пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Учитываются в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92

Плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление (пп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Учитывается в пределах тарифов, установленных ст. 333.24 НК РФ.
Представительские расходы (пп. 22 п. 1, абз. 3 п. 2 ст. 264 НК РФ)	Учитываются в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период
Расходы на рекламу, указанные в абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ (пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Учитываются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ)
Сумма расходов на создание резерва по сомнительным долгам (абз. 5 п. 4 ст. 266 НК РФ)	Не более 10% от выручки отчетного (налогового) периода.
Сумма расходов на создание резерва по гарантийному ремонту — для налогоплательщиков, ранее не осуществлявших реализацию товаров (работ) с условием гарантийного ремонта и обслуживания (п. 4 ст. 267 НК РФ)	В размере, не превышающем ожидаемых расходов, предусмотренных в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии
Проценты по долговым обязательствам (пп. 1, 1.1 ст. 269 НК РФ)	Размер процентов по контролируемой задолженности не должен отклоняться более чем на 125% (в сторону повышения или 75% в сторону понижения) от ставки рефинансирования ЦБ РФ.

5) суммовые разницы при реализации (оприходовании) товаров (работ, услуг, имущественных прав);

6) расходы на формирование резервов по сомнительным долгам у фирм, которые определяют доходы и расходы по методу начисления. Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

7) затраты на содержание законсервированных зданий и оборудования;

8) судебные расходы и арбитражные сборы;

9) затраты на аннулированные производственные заказы и производство, не давшее продукции;

10) признанные или присужденные судом штрафы, пени и другие санкции за нарушение условий договоров, а также суммы возмещения убытков или ущерба;

12) налоги по суммам кредиторской задолженности, которые фирма списала в связи с истечением срока исковой давности или по иным причинам;

13) расходы на оплату банковских услуг;

14) убытки прошлых лет, выявленные в текущем году;

15) потери от простоев по внутренним и внешним причинам;

16) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий.

Перечень внереализационных расходов не закрыт, т.е. подлежит расширенному толкованию при выполнении требований ст.252 НК РФ.

Расходы на создание резервов

Налогоплательщики, которые применяют метод начисления, могут создавать резервы, отчисления в которые включаются в состав расходов.

Цель формирования таких резервов — постепенное и равномерное накопление средств на покрытие определенных видов затрат. Таким образом, при создании резерва организация в течение отчетных (налогового) периодов включает в расходы отчисления в соответствующий резерв.

А при возникновении фактических затрат, в отношении которых был создан резерв, размер отчислений может корректироваться.

По правилам гл. 25 НК РФ организация, в частности, может формировать следующие виды резервов:

- по сомнительным долгам;
- на оплату отпусков;
- на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;
- на ремонт основных средств;
- по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.
- резерв предстоящих расходов некоммерческих организаций, связанных с ведением предпринимательской деятельности

Решение о создании резервов закрепляется в учетной политике для целей налогообложения.

Резерв по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ) формируется в размере не более 10% от доходов, связанных с производством и реализацией (ст. 249 НК РФ).

Порядок формирования этого резерва следующий:

1. На последнее число отчетного (налогового) периода проводится инвентаризацию дебиторской задолженности и заполняется форма 17-ИНВ «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами».

2. Выделятся те долги, которые являются сомнительными согласно п. 1 ст. 266 НК РФ. Они будут участвовать в формировании резерва.

3. По каждому сомнительному долгу определяется процент отчислений в резерв и рассчитывается общая расчетная сумма отчислений (PCO) с учетом следующих требований.

4. Определить предельную сумму отчислений в резерв (PCO).

Для этого можно использовать формулу:

Срок возникновения сомнительного	Процент отчислений в резерв от суммы сомнительного долга
Более 90 календарных дней	100
От 45 до 90 календарных дней (включительно)	50
Менее 45 календарных дней	0

$$\text{PCO} = B \times 10\%,$$

где B — сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), полученная по итогам отчетного (налогового) периода.

5. Сравнить расчетную сумму отчислений (PCO) и предельную сумму отчислений (ПСО).

Если по результатам сравнения $\text{PCO} >$ или $=$ ПСО, в резерв включается сумма отчислений, соответствующая ПСО.

Если же по результатам сравнения $\text{PCO} <$ ПСО, в резерв включается сумма отчислений, соответствующая PCO.

Определенная таким образом сумма отчислений включается в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном ст. 266 НК РФ (п. 4 ст. 266 НК РФ). Следовательно, когда сомнительные долги переходят в разряд безнадежных, они учитываются в счет резерва, а не признаются убытками на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ.

В том случае, когда сумма резерва оказалась больше размера подлежащих списанию за его счет долгов, налогоплательщик может перенести остаток резерва на следующий отчетный (налоговый) период.

Если же суммы резерва оказалось недостаточно для покрытия всех безнадежных долгов, полученная разница

признается убытком, который включается в состав внереализационных расходов на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ.

Резерв на ремонт основных средств (ст. 324 НК РФ).

Отчисления в резерв на ремонт необходимо рассчитать исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых вами самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Чтобы рассчитать размер отчислений в резерв, необходимо:

1. Определить предельную сумму отчислений в резерв (ПСО).

а) составить смету на обычный (текущий и недорогой капитальный) ремонт исходя из периодичности (графика) проведения работ в текущем налоговом периоде ($P_{см}$ — расходы по смете)

Расходы на ремонт формируются за счет следующих видов затрат:

- стоимость запасных частей и расходных материалов;
- расходы на оплату труда работников, осуществляющих ремонт;
- прочие расходы, связанные с ведением ремонта собственными силами;
- стоимость работ, выполненных силами сторонних организаций.

б) определить среднюю величину расходов на обычный (текущий и недорогой капитальный) ремонт за предыдущие три года (общую сумму фактических расходов на такой ремонт за предыдущие три года разделить на три) ($P_{сред}$ — Средние расходы на ремонт).

в) сравнить полученные данные ($P_{см}$ — расходы по смете) и ($P_{сред}$ — Средние расходы на ремонт).

Наименьшее значение представляет собой предельную сумму отчислений в резерв на ремонт основных средств.

2. Рассчитать совокупную стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию на начало налогового периода, на который формируется резерв (СОС).

Этот показатель рассчитывается как суммарное значение первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых (собственных) ОС. Эта стоимость определяется в соответствии со ст. 257 НК РФ.

3. Определить норматив отчислений в резерв (НО) относительно совокупной стоимости ОС.

Для этого ПСО необходимо соотносить с совокупной стоимостью ОС.

$$\text{НО} = \text{ПСО} \times 100\% / \text{СОС},$$

где НО — норматив отчислений в резерв;

ПСО — предельная сумма отчислений (результат действия (1));

СОС — совокупная стоимость основных средств

В учетной политике налогоплательщику необходимо отразить норматив, не превышающий значения, полученного в результате этого расчета.

4. Найти размер отчислений в резерв (СОР).

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода.

Таким образом, сумма отчислений в резерв определяется следующим образом:

если отчетными периодами по налогу на прибыль для вас являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года (абз. 1 п. 2 ст. 285 НК РФ), то:

$$\text{СОР} = \text{НО} \times \text{СОС} / 4,$$

где СОР — размер отчислений в резерв;

НО — норматив отчислений в резерв (результат действия (3));

СОС — совокупная стоимость основных средств (результат действия (2));

если отчетными периодами по налогу на прибыль для вас являются месяц, два месяца, три месяца и т.д. до окончания календарного года (абз. 2 п. 2 ст. 285 НК РФ), то:

$$\text{COP} = \text{НО} \times \text{COC} / 12,$$

где COP — размер отчислений в резерв;

НО — норматив отчислений в резерв (результат действия (3));

COC — совокупная стоимость основных средств (результат действия (2)).

Пример. ООО «Нива» приняла решение о создании в 2019 г. резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Исходя из актов о выявленных дефектах оборудования и графика текущего ремонта основных средств сметная стоимость ремонтных работ на 2019 г. запланирована в размере 300 000 руб.

Сумма фактических расходов на текущий ремонт за предыдущие три года составила:

- в 2016 г. — 230 000 руб.;
- в 2017 г. — 360 000 руб.;
- в 2018 г. — 280 000 руб.

В составе основных средств организации числится станок ЧПУ.

В соответствии с технической документацией и с учетом фактического состояния капитальный ремонт данного объекта запланирован на 2016 г. Стоимость такого ремонта согласно смете — 750 000 руб.

Совокупная стоимость собственных основных средств организации на 1 января 2019 г. составляет 9 000 000 руб.

За предыдущие три года капитальный ремонт станка не проводился.

Резерв расходов на особо сложный капитальный ремонт станка решено формировать в течение трех лет: с 2019 по 2021 г. включительно.

Отчетными периодами для организации являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Необходимо определить сумму отчислений в резерв.

Решение

1. Найдем предельную сумму резерва.

Сметная стоимость текущего ремонта, запланированного на 2019 г., составляет 300 000 руб.

Средняя величина расходов на текущий ремонт за предыдущие три года составляет:

$$(230\,000 \text{ руб.} + 360\,000 \text{ руб.} + 280\,000 \text{ руб.}) / 3 \text{ года} = \\ = 290\,000 \text{ руб.}$$

Поскольку сметная стоимость ремонтных работ превышает среднюю величину расходов на ремонт за предыдущие три года ($300\,000 \text{ руб.} > 290\,000 \text{ руб.}$), предельная сумма резерва определена в размере 290 000 руб.

Сумма финансирования капитального ремонта лобзикового станка, приходящаяся на 2019 г., составляет:

$$750\,000 \text{ руб.} / 3 \text{ года} = 250\,000 \text{ руб.}$$

Следовательно, предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт в 2019 г. равен:

$$290\,000 \text{ руб.} + 250\,000 \text{ руб.} = 540\,000 \text{ руб.}$$

2. Исходя из совокупной стоимости собственных ОС организации определим максимальный норматив отчислений в резерв, который организация утвердит в учетной политике на 2019 г.

$$540\,000 \text{ руб.} / 9\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 6\%.$$

3. Определим сумму отчислений в резерв.

Так как отчетными периодами для организации являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года, то в течение 2019 г. расходы в виде отчислений в резерв будут производиться ежеквартально.

При этом сумма таких ежеквартальных отчислений составит:

$$9\,000\,000 \text{ руб.} \times 6\% / 4 \text{ кв.} = 135\,000 \text{ руб.}$$

Налоговая база

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

$$\begin{array}{cccccc}
 \text{Налого-} & & \text{Доходы} & & \text{Внереа-} & & \text{Расходы,} & & \text{Внереа-} \\
 \text{вая база} & = & \text{от реали-} & + & \text{лизиаци-} & - & \text{с производ-} & - & \text{лизиаци-} \\
 & & \text{зации} & & \text{онные} & & \text{ством и реа-} & & \text{онные} \\
 & & & & \text{доходы} & & \text{лизацией} & & \text{расходы}
 \end{array}$$

Доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме.

Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), учитывают исходя из цены сделки.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговая база по налогу на прибыль формируется отдельно:

- если прибыль облагается разными ставками;
- от деятельности обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ);
- по операциям с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ);
- по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 304 НК РФ);
- по операциям с амортизируемым имуществом (ст. 323 НК РФ);
- по операциям по уступке (переуступке) права требования (ст. 279 НК РФ).
- по операции по реализации покупных товаров (ст. 268 НК РФ).

Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток — отрицательная разница между доходами и расходами, учитываемыми в целях налогообложения, в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю.

Налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного

ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Такое правило распространяется на убытки, полученные до 01.01.2017 года.

Убытки, полученные после 01.01.2017 года можно переносить без ограничения срока, но не более чем 50% уменьшать прибыль текущего периода.

Убыток, полученный при применении ставки 0% (льготной ставки), не переносится на будущие налоговые периоды, в которые применяется, например, ставка 20%.

Убыток, полученный при применении специальных налоговых режимов (УСН и ЕСХН), в случае перехода на общий режим налогообложения в налоговой базе по налогу на прибыль не учитывается

Перенос некоторых убытков осуществляется в особом порядке. Такие особенности установлены для убытков:

- от деятельности обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ);
- по операциям с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ);
- по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 304 НК РФ);
- по операциям с амортизируемым имуществом (ст. 323 НК РФ);
- по операциям по уступке (переуступке) права требования (ст. 279 НК РФ).

Организация обязана хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков (п. 4 ст. 283 НК РФ).

Ставки налога на прибыль

Налоговая ставка устанавливается в размере **20 процентов**, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 2–5.1 статьи 284 НК РФ. При этом:

- 3 % (зачисляется в федеральный бюджет);
- 17 % (зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 %);

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство:

- 10 % от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;
- 20 % с остальных доходов (за некоторыми изъятиями);

На доходы в виде дивидендов:

- 0 % по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 % общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов, и при условии, что стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством РФ в собственность вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 миллионов рублей;

- 13 % по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями;

- 15 % по дивидендам, полученным от российских организаций иностранными организациями;

По операциям с отдельными видами долговых обязательств:

– 15 % по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.;

– 9 % по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее 3 лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.;

– 0 % по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего СССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на ЕСХН — 0% (с 01.01.2013 ставка установлена бессрочно);

– 0% в течение первых шести лет при реализации инвестиционного проекта в Калининградской области;

– 50% от ставок, установленных ст. 284 Налогового кодекса, с 7-го по 12-ый год при реализации инвестиционного проекта в Калининградской области.

Для организаций, получивших статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково» — 0% в отношении прибыли, полученной после прекращения использования участником проекта права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со статьей 246.1 Налогового кодекса.

Налоговый период. Отчетный период.

Порядок декларирования и уплаты.

Налоговым периодом по налогу признается календарный год.

Для вновь созданных организаций первым налоговым периодом является (п. 2 ст. 55 НК РФ):

– период времени со дня создания организации (дня ее государственной регистрации) и до конца этого календарного года;

– период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания, если организация создана в период с 1 по 31 декабря.

Налоговый период по налогу на прибыль состоит из нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи по налогу на прибыль (п. 1 ст. 55, п. 2 ст. 285 НК РФ):

1) I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года — для организаций, уплачивающих ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль (п. 3 ст. 286 НК РФ);

2) месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года — для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли (абз. 7 п. 2 ст. 286 НК РФ).

Сумма квартального авансового платежа исчисляется так (абз. 2 п. 2 ст. 286 НК РФ):

$$AK_{\text{отчетный}} = НБ \times С,$$

где $AK_{\text{отчетный}}$ — квартальный авансовый платеж;

НБ — налоговая база отчетного периода, рассчитанная нарастающим итогом с начала года до конца отчетного периода;

С — ставка налога.

Сумма квартального авансового платежа, который вы должны уплатить в бюджет по итогам соответствующего отчетного периода, исчисляется так (абз. 5 п. 1 ст. 287 НК РФ):

$$AK_{\text{к доплате}} = AK_{\text{отчетный}} - AK_{\text{предыдущий}},$$

где $AK_{\text{к доплате}}$ — сумма квартального авансового платежа, подлежащая уплате (доплате) в бюджет по итогам отчетного периода;

$AK_{\text{отчетный}}$ — сумма квартального авансового платежа, исчисленного по итогам отчетного периода;

$AK_{\text{предыдущий}}$ — сумма квартального авансового платежа, уплаченного по итогам предыдущего отчетного периода (в текущем налоговом периоде).

Организация обязана перейти на уплату **ежемесячных авансовых** платежей если, по итогам каждого прошедшего квартала средняя величина доходов от реализации за предыдущие четыре квартала превысила 15 млн руб.

Вопросы для самоконтроля

1. Что является объектом налогообложения по налогу на прибыль для российских и иностранных организаций?
2. Перечислите состав доходов, получаемых российскими организациями
3. Какова классификация расходов организации при исчислении налога на прибыль?
4. Какие расходы не принимаются при исчислении налога на прибыль?
5. Каким требованиям должны соответствовать расходы?

6. Что такое прямые и косвенные расходы?
7. Какое имущество является амортизируемым?
8. Что такое нормируемые расходы, приведите примеры?
9. Как определить срок полезного использования основного средства и НМА?
10. Что такое амортизационная премия?
11. Каков порядок начисления амортизации нелинейным методом?
12. Каков порядок начисления амортизации линейным методом?
13. Каков состав внереализационных расходов?
14. Перечислите ставки налога на прибыль?
15. Каков порядок уплаты авансовых платежей при исчислении налога на прибыль?
16. Какие резервы можно создавать для целей налогообложения прибыли?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс РФ с изм.и доп., глава 25
2. Горохова Т.В. Практический справочник по налогу на прибыль. — М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2018. — 694 с.
3. Роготнева О. Начисление и уплата авансовых платежей по налогу на прибыль. Как отражается в учете // Финансовая газета. — 2018. — № 7. — С. 10.
4. Белецкая Ю.А. О декларации по налогу на прибыль // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. — 2019. — № 3. — С. 11–20.
5. Нестеров С.Е. Формируем резервы в налоговом учете // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2019. — № 1. — С. 14–21.
6. Поздышева О.Ю. Затраты прямые и косвенные. Обзор арбитражной практики // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. — 2019. — № 3. — С. 36–45.
7. Кириченко М. Налогообложение прибыли. Как правильно определить дату признания расходов? // Финансовая газета. — 2012. — № 16. — С. 7.

8. Мещеряков В. Распределяем прямые расходы // Практическая бухгалтерия. — Ноябрь 2006 г. — № 11.

9. Стафиевская М.В., Ванюкова Р.А. Поиск путей снижения налога на прибыль // Актуальные проблемы экономики современной России. — 2016. — №. 3. — С. 310–315.

10. Федорова О.С. Раздел I. Тема номера: Налог на прибыль: актуальные вопросы из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право. — 2017. — №. 7. — С. 8–119.

Тема 3. Акцизы

Акцизы, включаемые (как косвенный налог) в отпускную цену товара и перелагаемые таким образом на конечного потребителя, представляют собой налог на потребление, непосредственным и неизбежным эффектом от установления которого на тот или иной товар является повышение цены на данный товар.

Именно в связи с этим круг товаров народного потребления, включенных в перечень подакцизных товаров, четко определен и строго ограничен, и из него исключены потребительские товары первой необходимости, обладающие социальной значимостью для населения страны. Акцизы взимаются в Российской Федерации с 1992 г.

Уплата акцизов в России регулируется главой 22 «Акцизы» НК РФ.

Налогоплательщиками акциза являются лица, которые совершают операции, подлежащие налогообложению акцизом (у которых возникает объект налогообложения).

Согласно ст. 182 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения акцизом признаются отдельные операции с подакцизными товарами.

Налогоплательщиков акциза можно поделить на две группы:

- 1) плательщики внутреннего акциза;
- 2) плательщики акциза на таможене.

К подакцизным товарам относятся:

1) спирт этиловый из всех видов сырья (за исключением спирта коньячного);

2) спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9 процентов, в том числе: растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде;

3) алкогольная продукция;

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

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

10) прямогонный бензин.

11) средние дистилляты.

12) бензол, параксилол, ортоксилол.

13) авиационный керосин.

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

15) электронные системы доставки никотина.

16) жидкости для электронных систем доставки никотина.

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

В отношении всех подакцизных товаров объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров;

Реализацией подакцизных товаров признается передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате.

2) продажа лицами переданных им на основании договоров или решений судов, арбитражных судов или других

уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

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

4) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

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

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

7) передача на территории РФ организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику)

указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

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

9) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;

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

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

Розлив признается производством алкогольной продукции для тех организаций, которые разливают приобретенную алкогольную продукцию, а не продукцию собственного производства.

При определении объекта налогообложения акцизом необходимо учитывать **перечень операций, освобождаемых от налогообложения**.

Перечень операций, не подлежащих налогообложению акцизами, является общим для всех подакцизных товаров. Статья 183 Налогового кодекса РФ содержит перечень операций освобождаемых от налогообложения. При этом одним из обязательных условий применения льготного порядка налогообложения является обеспечение раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций.

Налоговые ставки

Ставки акцизов установлены ст. 193 НК РФ. Приведем некоторые из них в таблице 2.

Авансовые платежи по акцизам

Обязанность по уплате авансового платежа акциза возлагается *на производителей алкогольной или спиртосодержащей продукции, которые приобретают спирт для производства.*

Таблица 2.

Ставки акцизов

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях за единицу измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2019 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2020 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2021 г. включительно
Этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовый, коньячный, кальвадосный, висковый; реализуемый организациям, осуществляющим производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлургической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлургической аэрозольной упаковке, и организациям, уплачивающим авансовый платеж акциза (в том числе этиловый спирт, ввозимый в РФ с территорий государств — членов ЕЭС, являющийся товаром ЕЭС), и (или) передаваемых при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения акцизами в соответствии с пп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ, и (или) реализуемый (или	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре

передаваемый производителями в структуре одной организации) для производства товаров, не признаваемых подакцизными в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов (за исключением пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), винных напитков, изготавливаемых без добавления ректификованного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сула, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята)	523 рубля за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	544 рубля за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	566 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре

Продолжение таблицы

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях за единицу измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2019 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2020 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2021 г. включительно
Алкольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно (за исключением пива, напитков, изготавливаемых на основе пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), сидра, пуаре, медовухи, винных напитков, изготавливаемых без добавления ректифицированного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята)	418 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	435 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	452 рубля за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Вина с защищенным географическим указанием, с защищенным наименованием места происхождения, за исключением игристых вин (шампанских)	5 рублей за 1 литр	5 рублей за 1 литр	6 рублей за 1 литр
Сидр, пуаре, медовуха	21 рубль за 1 литр	22 рубля за 1 литр	23 рубля за 1 литр

Игристые вина (шампанские), за исключением игристых вин (шампанских) с защитным географическим указанием, с защитным наименованием места происхождения	36 рублей за 1 литр	37 рублей за 1 литр	38 рублей за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 процента и до 8,6 процента включительно, напитки, изготавливаемые на основе пива	21 рубль за 1 литр	22 рубля за 1 литр	23 рубля за 1 литр
Сигары	207 рублей за 1 штuku	215 рублей за 1 штuku	224 рубля за 1 штuku
Сигареты, папиросы	1 890 рублей за 1 000 штук + 14,5 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не	1 966 рублей за 1 000 штук + 14,5 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не	2 045 рублей за 1 000 штук + 14,5 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не
	менее 2 568 рублей за 1 000 штук	цены, но не менее 2 671 рубля за 1 000 штук	менее 2 778 рублей за 1 000 штук
Электронные системы доставки никотина	48 рублей за 1 штuku	50 рублей за 1 штuku	52 рубля за 1 штuku

Окончание таблицы

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях за единицу измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2019 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2020 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2021 г. включительно
Жидкости для электронных систем доставки никотина	12 рублей за 1 мл	13 рублей за 1 мл	14 рублей за 1 мл
Автомобили легковые:			
с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л. с.) включительно	0 рублей за 0,75 кВт (1 л. с.)	0 рублей за 0,75 кВт (1 л. с.)	0 рублей за 0,75 кВт (1 л. с.)
с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л. с.) и до 112,5 кВт (150 л. с.) включительно	47 рублей за 0,75 кВт (1 л. с.)	49 рублей за 0,75 кВт (1 л. с.)	51 рубль за 0,75 кВт (1 л. с.)
с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.) и до 147 кВт (200 л. с.) включительно	454 рубля за 0,75 кВт (1 л. с.)	472 рубля за 0,75 кВт (1 л. с.)	491 рубль за 0,75 кВт (1 л. с.)
с мощностью двигателя свыше 147 кВт (200 л. с.) и до 220 кВт (300 л. с.) включительно	743 рубля за 0,75 кВт (1 л. с.)	773 рубля за 0,75 кВт (1 л. с.)	804 рубля за 0,75 кВт (1 л. с.)

с мощностью двигателя свыше 367 кВт (500 л. с.)	1 354 рубля за 0,75 кВт (1 л. с.)	1 408 рублей за 0,75 кВт (1 л. с.)	1 464 рубля за 0,75 кВт (1 л. с.)
Мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.)	454 рубля за 0,75 кВт (1 л. с.)	472 рубля за 0,75 кВт (1 л. с.)	491 рубль за 0,75 кВт (1 л. с.)
Автомобильный бензин: не соответствующий классу 5	13 100 рублей за 1 тонну	13 100 рублей за 1 тонну	13 624 рубля за 1 тонну
класса 5	12 314 рублей за 1 тонну	12 752 рубля за 1 тонну	13 262 рубля за 1 тонну
Дизельное топливо	8 541 рубль за 1 тонну	8 835 рублей за 1 тонну	9 188 рублей за 1 тонну
Прямойгонный бензин	Ставка акциза на прямойгонный бензин определяется налогоплательщиком в рублях за 1 тонну по расчетной формуле		
Нефтяное сырье	Ставка акциза на нефтяное сырье определяется налогоплательщиком в рублях за 1 тонну по расчетной формуле (если иное не установлено в п. 8 ст. 193 НК РФ)		

Под авансовым платежом акциза понимается предвзятительная уплата акциза по алкогольной или спиртосодержащей продукции до приобретения (закупки) спирта этилового (в том числе до закупки этилового спирта-сырца) или спирта коньячного, произведенных на территории Российской Федерации.

Авансовый платеж акциза должен также уплачиваться до передачи одним структурным подразделением организации другому такому же структурному подразделению этой организации произведенного этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции.

Если производители алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции используют в качестве сырья ректификованный этиловый спирт, произведенный из спирта-сырца в структуре одной организации, то авансовый платеж акциза уплачивается до закупки этилового спирта-сырца или до совершения с этиловым спиртом-сырцом операции по его передаче на ректификацию.

Размер авансового платежа акциза определяется исходя из общего объема закупаемого (передаваемого в структуре одной организации для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции) спирта этилового, в том числе этилового спирта-сырца или спирта коньячного (в литрах безводного спирта), и соответствующей ставки акциза, установленной п. 1 ст. 193 НК РФ в отношении алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции. При этом размер авансового платежа акциза определяется в целом за налоговый период (календарный месяц) исходя из общего объема спирта этилового или спирта коньячного, закупаемых у каждого продавца, или при совершении операций по передаче произведенного спирта в структуре одной организации для производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции.

Налогоплательщики, уплатившие авансовый платеж акциза, обязаны не позднее 18-го числа текущего налогового периода представить в налоговый орган по месту учета:

– копию платежного документа (или несколько копий, если закупка спирта осуществлялась у нескольких поставщиков), подтверждающего перечисление денежных средств в счет уплаты суммы авансового платежа акциза с указанием в графе «Назначение платежа» слов «Авансовый платеж акциза»;

– копию (копии) выписки банка, подтверждающей списание указанных средств с расчетного счета производителя алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;

– извещение (извещения) об уплате авансового платежа акциза в четырех экземплярах, в том числе один экземпляр в электронном виде.

Производители алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции **имеют право на освобождение от уплаты авансового платежа акциза**. Для этого в налоговый орган по месту учета необходимо представить банковскую гарантию одновременно с извещением об освобождении от уплаты авансового платежа акциза.

Порядок расчета суммы акциза

При определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза, исчисленную в соответствии с положениями ст. 194 Налогового кодекса по подакцизным товарам, на установленные ст. 200 Налогового кодекса налоговые вычеты.

$$\text{Сумма акциза к уплате} = \text{Сумма акциза по подакцизным товарам} - \text{Вычеты}$$

По общему правилу, закрепленному в п. 2 ст. 199 Налогового кодекса, суммы акциза, **уплаченные покупателем** при приобретении подакцизных товаров, учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров.

Исключение составляет случаи, когда **подакцизные товары используются** в качестве сырья для производства

других подакцизных товаров. Согласно ст. 201 НК РФ, вычетам подлежат суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров, в части стоимости указанных товаров, включенной в расходы на производство других подакцизных товаров. Такой акциз можно принять к вычету, т.е.

- акциз оплаченный;
- сырье отправлено в производство;
- используется для производства подакцизных товаров.

Налогоплательщик, использующий для самостоятельного производства подакцизных товаров другой подакцизный товар, им не приобретенный, а произведенный на дачвальческой основе из принадлежащего ему сырья, права на налоговые вычеты, установленные п. 2 ст. 200 Налогового кодекса, не имеет.

Согласно ст. 201 НК РФ, налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров. Кроме того, указанной статьей установлено, что если в отчетном налоговом периоде стоимость подакцизных товаров (сырья) отнесена на расходы по производству других подакцизных товаров без уплаты акциза по этим товарам (сырью) продавцам, то суммы акциза подлежат вычету в том отчетном периоде, в котором произведена его уплата продавцам.

Также, при исчислении акциза на реализованную алкогольную или подакцизную спиртосодержащую продукцию вычету *подлежит уплаченная налогоплательщиком сумма авансового платежа акциза.*

При этом к вычету принимается сумма этого платежа, уплаченная по приобретенному (переданному в структуре одной организации) этиловому или коньячному спирту, *фактически использованным для производства реализованной алкогольной* или подакцизной спиртосодержащей продукции.

Сумма авансового платежа акциза, приходящаяся на объем этилового спирта или коньячного спирта,

не использованных в истекшем налоговом периоде для производства реализованной алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции, подлежит вычету в следующем или других последующих налоговых периодах, в которых приобретенный этиловый спирт будет использован для производства указанных подакцизных товаров.

Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, при использовании полученного прямогонного бензина самим налогоплательщиком **для производства продукции нефтехимии** и (или) при передаче прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии на давальческой основе (на основе договора об оказании услуг по переработке принадлежащего данному налогоплательщику прямогонного бензина) при представлении документов в соответствии с п. 15 ст. 201 Налогового кодекса РФ.

В отношении производителей алкогольной продукции, использующих в качестве сырья подакцизные товары, важно отметить, что право на налоговый вычет утрачивается, если подакцизный товар, используемый в качестве сырья, был приобретен у перепродавца.

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной по облагаемым операциям, подлежит зачету в счет текущих и (или) предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу.

Налоговый период — месяц. Срок уплаты и декларирования акциза в отношении всех подакцизных товаров (за исключением прямогонного бензина и денатурированного этилового спирта) за истекший налоговый период — не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 204 НК РФ).

Вопросы для самоконтроля

1. Кто является плательщиком акцизов?
2. Каков состав подакцизных товаров?

3. Какие операции облагаются акцизами?
4. Каков порядок расчета суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет?
5. Как определяется налоговая база по акцизу?
6. В каком случае акциз принимается к вычету?
7. В какие сроки акцизы уплачиваются в бюджет?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс РФ, глава 22.
2. Письмо ФНС России от 06.09.2012 № АС-4-3/14896@ «О возмещении путем зачета или возврата переплаты авансового платежа акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции».
3. З. Галочкина А.Б. Акцизы: обновленная версия // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. — 2018. — № 3. — С. 11–20.
4. Лермонтов Ю. Применение нулевой ставки акциза // Финансовая газета. — 2018. — № 40. — С. 11.
5. Петрова Н.А. Завершение налогового маневра: обновленные акцизы // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. — 2018. — № 10. — С. 11–20.

Тема 4.

Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является одним из основных налогов. Впервые введен в Англии в 1798 г. по предложению Вильяма Питта. В России закон о подоходном налоге был принят в 1916 г. Но в связи с революционными преобразованиями он так и не вступил в силу, а был введен только в 1943 г. Основы современного налогообложения физических лиц были заложены в России с принятием Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 07.12.1991 №1998–1. Важнейшим принципом действующего в настоящее время НДФЛ (глава 23 НК РФ), вступившего в силу с 2001 г., стало равенство налогоплательщиков

перед законом вне зависимости от социальной или иной принадлежности.

Налогоплательщики

Плательщиками НДФЛ признаются две категории физических лиц (п. 1 ст. 207 НК РФ):

1) физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ;

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

Налоговые резиденты — физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Независимо от фактического времени нахождения в России резидентами признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения признается доход физического лица (ст. 209 НК РФ). Он отличается у налоговых резидентов и нерезидентов (таблица 3).

Таблица 3.

Объекты обложения НДФЛ

Статус налогоплательщика	Доходы, признаваемые объектом налогообложения по НДФЛ
налоговый резидент РФ	Доходы от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ
не резидент РФ	Доходы от источников в РФ

При этом источником выплаты доходов налогоплательщику признается организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход (ст. 11 НК РФ).

Все доходы, которые получены физическим лицом, можно условно разделить на две группы:

1) доходы, которые учитываются при налогообложении (ст. 208 НК РФ) (дивиденды, проценты, страховые выплаты, доходы от авторских или иных смежных прав, доходы от сдачи в аренду, от реализации недвижимого имущества, акций или иных ценных бумаг, долей участия в УК, прав требования, иного имущества, вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей, выполненную работу, за оказанную услугу, вознаграждение директоров, иные доходы). Перечень таких доходов открытый это означает, что учесть в составе доходов следует и те доходы, которые прямо не предусмотрены в данном перечне, за исключением, конечно, доходов, не учитываемых для целей налогообложения.

2) доходы, которые не учитываются при налогообложении (пп. 2, 5 ст. 208, ст. ст. 215, 217 НК РФ).

Доходами не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) (ст. 217 НК РФ):

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком);

- пенсии;

- законодательно установленные компенсационных выплат в пределах норм (возмещением вреда, причиненного здоровью, натуральное довольствие, за исполнение трудовых

обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов), возмещение иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников).

- алименты, получаемые налогоплательщиками;
- суммы единовременной материальной помощи;
- стипендии;
- доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенных в ЛПХ животных и птиц, продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде.
- доходы членов КФХ, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции — в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства.
- доходы, получаемые от реализации заготовленных физическими лицами дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов и других пригодных для употребления в пищу лесных ресурсов (пищевых лесных ресурсов), недревесных лесных ресурсов для собственных нужд;
- субсидии и гранты, полученные главами крестьянских (фермерских) хозяйств на создание и развитие крестьянского фермерского хозяйства, а также суммы единовременной помощи на бытовое обустройство начинающего фермера не облагаются НДФЛ;
- доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов;
- доходы, ≤4000 рублей, полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период: стоимость подарков, стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам; возмещение работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим

своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

- другие (самостоятельно ознакомиться со ст. 217 НК РФ).

Налоговые ставки

Налоговые ставки, применяемые при исчислении налога на доходы физических лиц, установлены ст. 224 НК РФ.

В отношении доходов резидентов действуют ставки — 13, 9, 35%.

Для нерезидентов — 30, 15% и 13%.

Если физическое лицо является налоговым резидентом РФ, то большинство его доходов будет облагаться по налоговой ставке в размере 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ).

Налоговые вычеты

Доходы физических лиц, которые облагаются по ставке НДФЛ в размере 13% (в соответствии со п. 1 ст. 224 НК РФ), можно уменьшить (п. 3 ст. 210, п. 1 ст. 224 НК РФ). Уменьшение производится на так называемые вычеты. НК РФ предусмотрел несколько групп таких вычетов:

- 1) стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ);
- 2) социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ);
- 3) имущественные налоговые вычеты (ст. 220 НК РФ);
- 4) профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ);

5) налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке (ст. 220.1 НК РФ);

6) налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе (ст. 220.2 НК РФ);

7) инвестиционные налоговые вычеты (ст. 219.1 НК РФ) — с 01.01.2015 г.

Условно все стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы:

вычеты на налогоплательщика (пп. 1–3 п. 1 ст. 218 НК РФ) предусмотрены в размерах:

3000 руб. — инвалиды из числа военнослужащих, вследствие ранения, полученных при защите СССР, РФ, чернобыльцы и др. (пп. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ);

• 500 руб. — Героям Советского Союза и Героям РФ, инвалидам с детства, инвалидам I и II групп, родителям и супругам военнослужащих, погибших при защите СССР, РФ и др. (пп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ).

2) вычеты на детей (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ) предоставляется в размере:

- 1 400 рублей — на первого ребенка;
- 1 400 рублей — на второго ребенка;
- 3 000 рублей — на третьего и каждого последующего ребенка.

На каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы:

Родителям, усыновителям, жене или мужу родителя — 12 тыс. руб., а приемному родителю, опекуну, попечителю, жене или мужу приемного родителя — 6 тыс. руб.

Ограничения по применению вычета:

- превышение дохода 350 000 руб.;
- по возрасту ребенка — до 18 лет, но если он обучается по очной форме до достижения им 24 лет.

Вычет на ребенка предоставляться в двойном размере, если:

1) ребенок-инвалид;

2) ребенок находится на обеспечении единственного родителя.

С 2009 г. у родителей появилась возможность перераспределить свой вычет на ребенка в пользу другого родителя. В связи с этим «детский» вычет может быть предоставлен

в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору.

На основании письменного заявления стандартные налоговые вычеты предоставляет налоговый агент, который выплачивает налогоплательщику доход, облагаемый по ставке 13% (п. 3 ст. 218 НК РФ).

Социальные вычеты предоставляются по пяти основаниям:

по расходам на благотворительные цели и пожертвования; по расходам на обучение;

- по расходам на лечение;
- по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование;
- по расходам на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии; в сумме уплаченных в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет;
- по расходам физлица на оплату независимой оценки своей квалификации.

Сумма социальных вычетов, как правило, предоставляется в размере фактически понесенных налогоплательщиком расходов при условии, что такие расходы не превышают максимально установленную НК РФ сумму вычетов — 120 000 рублей по всем основаниям, кроме благотворительности. Социальные вычеты на лечение и обучение сотрудник на основании письменного заявления и уведомления налогового органа сможет получать у работодателя (налогового агента) либо по декларации через налоговый орган.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются в тех случаях, когда налогоплательщик осуществляет определенные операции с имуществом (п. 1 ст. 220 НК РФ): продажа имущества и приобретение (либо новое строительство) жилья.

Вычет по приобретению жилья может быть использован налогоплательщиком только один раз. Налогоплательщик может получать его либо у налогового органа по окончании года, либо у работодателя до окончания года на основании налогового уведомления.

Профессиональные налоговые вычеты могут применять лица:

- 1) осуществляют предпринимательскую деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей;
- 2) занимаются частной практикой (нотариусы, адвокаты);
- 3) выполняют работы по договорам гражданско-правового характера;
- 4) получают авторские и другие вознаграждения.

Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов (абз. 1 п. 1 ст. 221 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели могут учесть в составе профессионального вычета и неподтвержденные расходы. Но в размере 20% общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности. Вычет предоставляется налоговым органом. Для этого налогоплательщику следует по окончании налогового периода подать в налоговый орган письменное заявление и налоговая декларацию.

Профессиональный вычет по договору гражданско-правового характера может быть получен физическим лицом либо у налогового агента, либо у налогового органа в размере документально подтвержденных расходов.

Физические лица, получающие авторские вознаграждения могут уменьшить свои доходы на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с созданием, исполнением или иным использованием произведений науки, литературы и искусства, а также по открытиям, изобретениям и промышленным образцам. Если налогоплательщик не может

подтвердить свои расходы документально, то они принимаются к вычету по нормативу затрат в процентах к сумме начисленного дохода (абз. 2 п. 3 ст. 221 НК РФ). Вычет может быть получен физическим лицом у налогового агента либо у налогового органа.

Порядок расчета и уплаты

В большинстве случаев налогоплательщики — физические лица не занимаются исчислением и уплатой НДФЛ в бюджет — за них это делают налоговые агенты (те, кто является источником дохода, чаще всего — работодатели) (п. 1 ст. 226 НК РФ).

Но в некоторых ситуациях исчислить и заплатить налог обязаны сами налогоплательщики. Такие требования установлены НК РФ и касаются:

- отдельных категорий налогоплательщиков (ст. 227 НК РФ) — ИП, нотариусы, адвокаты;
- отдельных видов доходов, при получении которых НДФЛ нужно исчислить и заплатить самим налогоплательщикам (ст. ст. 214, 214.1, 228 НК РФ) — с доходов от продажи, подарки и др. с которых налоговый агент не удержал налог.

Сумму НДФЛ исчисляют по итогам налогового периода. Общие правила ее исчисления установлены в ст. 225 НК РФ.

Итак, для расчета НДФЛ необходимо:

1. По итогам налогового периода определить облагаемые НДФЛ доходы.
2. Определить, какие из указанных доходов облагаются по ставке 13%, какие — по ставке 9%, какие — по ставке 35% (ст. 224 НК РФ), у нерезидентов — 13, 15 и 30%.
3. Определить налоговую базу. Налоговая база по НДФЛ представляет собой денежное выражение доходов налогоплательщика, а если доходы облагаются по ставке НДФЛ в размере 13%, — то денежное выражение доходов, уменьшенных на налоговые вычеты (пп. 3, 4 ст. 210 НК РФ).

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Налоговая} & & \text{Доходы в} & & \text{Доходы в} & & \text{Доходы} \\ \text{база} & = & \text{денежной} & + & \text{натураль-} & + & \text{в виде-} \\ & & \text{форме} & & \text{ной форме} & & \text{матери-} \\ & & & & & & \text{альной} \\ & & & & & & \text{выгоды} \end{array}$$

Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные физлицами — налоговыми резидентами РФ в виде дивидендов, облагаются НДФЛ по ставке 13 процентов (ранее ставка равнялась 9 процентам).

При этом в абз. 2 п. 2 ст. 210 НК РФ предусмотрено, что база по таким доходам формируется отдельно от иных доходов, к которым применяется ставка 13 процентов.

База по доходам от долевого участия в организации не уменьшается на налоговые вычеты, предусмотренные в ст. ст. 218 — 221 НК РФ (абз. 2 п. 3 ст. 210 НК РФ).

4. Исчислить сумму налога с каждой налоговой базы по следующей формуле (п. 1 ст. 225 НК РФ):

$$\text{Сумма НДФЛ} = \text{Налоговая база} \times \text{Налоговая ставка}$$

5. Сложить суммы НДФЛ, рассчитанные по каждой ставке в отдельности, и определить общую сумму НДФЛ, причитающуюся к уплате в бюджет (п. 2 ст. 225 НК РФ).

Если физическое лицо получило в налоговом периоде доходы, облагаемые по всем возможным ставкам, то формула для расчета НДФЛ будет выглядеть так:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Общая} & & \text{Сумма} & & \text{Сумма} & & \text{Сумма} \\ \text{сумма} & = & \text{НДФЛ} & + & \text{НДФЛ} & + & \text{НДФЛ} \\ \text{НДФЛ} & & 13\% & & 9\% & & 35\% \end{array}$$

При расчете налоговой базы в виде материальной выгоды от экономии на процентах по займам (кредитам) налоговой базы нужно взять ставку рефинансирования, действующей на день уплаты налогоплательщиком процентов (пп. 1 п. 2 ст. 212, пп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ):

Налоговая база по рублевым займам (кредитам)	=	Проценты, исчисленные исходя из 2/3 ставки рефинансирования ЦБ РФ	–	Проценты исчисленные исходя из условий договора
----------------------------------------------	---	-------------------------------------------------------------------	---	-------------------------------------------------

Если заем (кредит) получен в иностранной валюте, то налоговая база определяется как превышение суммы процентов по займу (кредиту), исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора (пп. 2 п. 2 ст. 212 НК РФ):

Налоговая база по валютным займам (кредитам)	=	Проценты, исчисленные исходя из 9% годовых	–	Проценты, исчисленные исходя из условий договора
----------------------------------------------	---	--------------------------------------------	---	--------------------------------------------------

НДФЛ следует удерживать непосредственно из доходов физического лица при их фактической выплате.

Дата получения дохода — это дата, на которую доход признается фактически полученным для целей включения его в налоговую базу по НДФЛ. Указанная дата определяется по правилам ст. 223 НК РФ и зависит от вида полученного дохода.

Доходы в виде оплаты труда	Последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом) (п. 2 ст. 223 НК РФ) <i>Например, работникам организации 20 августа и 5 сентября 2019 г. на лицевые счета перечислена заработная плата двумя частями за август 2019 г. Датой фактического получения такого дохода (выплаченного частично в сентябре и частично в октябре) будет 31 августа 2019 г.</i>
----------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>Доходы в виде оплаты труда в случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца</p>	<p>Последний день работы, за который налогоплательщику был начислен доход (абз. 2 п. 2 ст. 223 НК РФ) <i>Например, работник организации увольняется 23 августа 2019 г. 20 августа ему был выплачен аванс, а 23 августа был произведен окончательный расчет. Следовательно, датой фактического получения дохода будет 23 августа 2019 г.</i></p>
<p>Доходы в виде отпускных, пособий и прочих вознаграждений, не относимых к оплате труда</p>	<p>Дата фактического получения — день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц (п. 1 ст. 223 НК РФ) <i>Например, отпускные выплачены 16 августа 2019 за период ежегодного оплачиваемого отпуска с 20 августа по 09 сентября 2019 г. Дата получения дохода — 16 августа 2019 г.</i></p>

Пример. Работница ООО «Кнорус» О.И. Петрова имеет 2 детей в возрасте 5 и 18 лет. Совершеннолетний ребенок-инвалид является студентом очной формы обучения, поэтому на него положен «детский» вычет в сумме 1400 (как на первого ребенка) + 12000 руб. (ребёнок инвалид), а на ребенка в возрасте 5 лет — 1400 руб. в месяц (как на второго ребёнка). Месячный оклад Петровой составляет 50 000 руб. Права на другие стандартные вычеты сотрудница не имеет.

Общая сумма ежемесячных налоговых вычетов составит:

$1400 \text{ руб.} + 12\,000 \text{ руб.} + 1400 \text{ руб.} = 148\,00 \text{ руб.}$

Доход, облагаемый налогом, составит:

$50\,000 \text{ руб.} - 14800 \text{ руб.} = 35\,200 \text{ руб.}$

Доход Петровой через 7 месяцев налогового периода году превысит 350 000 руб. Следовательно, вычеты будут предоставляться с января по июль (14800 руб. \times 7 мес.).

В этот период облагаемый налогом ежемесячный доход составит 35200 руб. А с августа по декабрь — 50 000 руб.

Таким образом, с годового дохода О.И. Петровой налоговый агент исчислит, удержит и перечислит 64 532 руб. НДФЛ $(35200 \text{ руб.} \times 7 \text{ месяцев} \times 13\% + 50000 \text{ руб.} \times 5 \text{ месяцев} \times 13\%)$.

Удержанный НДФЛ должен быть перечислен не позднее даты, следующей за днем выплаты дохода независимо от способа выплаты дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ. Исключение касается отпускных и пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком). Удержанный с них НДФЛ нужно перечислять в бюджет не позднее последнего дня месяца, в котором они выплачены.

Отчетность

Налоговый агент обязан ежегодно не позднее 1 апреля налоговый агент должен представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов за предыдущий налоговый период (п. 4 ст. 24, п. 2 ст. 230 НК РФ).

Такие сведения подаются по форме 2-НДФЛ на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций (Приказ ФНС России от 13.10.2006 N САЭ-3-04/706@).

Если организация выплачивала доходы в течение налогового периода менее чем 25 физическим лицам, она может представлять справки по форме 2-НДФЛ в бумажном виде (абз. 4 п. 2 ст. 230 НК РФ).

С 2016 г. налоговые агенты должны ежеквартально отчитываться по НДФЛ, т.е. обязаны в течение месяца, следующего за первым кварталом, полугодием и девятью месяцами, подавать в инспекцию расчет исчисленных и удержанных сумм НДФЛ 6-НДФЛ. Расчет за год подается не позднее 1 апреля следующего года в электронной форме. Однако отчетность по НДФЛ можно подать на бумажном носителе, если доход получили менее 25 физлиц.

Налогоплательщиков, которые представляют декларацию 3-НДФЛ, можно разделить на две группы:

– те, кому такую обязанность предписывает НК РФ (ст. 227, 228 НК РФ);

– те, кто сдает декларацию по собственной инициативе.

Налогоплательщики, которые обязаны представлять декларацию (первая группа), самостоятельно рассчитывают и перечисляют налог со своих доходов. Это:

1. Физические лица, которые получают доходы от осуществления предпринимательской деятельности и занятия частной практикой. К ним относятся:

– индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в установленном порядке (пп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ);

– частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся частной практикой (пп. 2 п. 1 ст. 227 НК РФ).

2. Физические лица, которые получают иные налогооблагаемые доходы. Категории налогоплательщиков этой группы приведены в таблице 4.

Физические лица, не обязанные подавать декларацию, имеют право ее представить по собственной инициативе. Декларация, в частности, может быть подана для получения:

– стандартных налоговых вычетов (в случае если в течение налогового периода они налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем это предусмотрено ст. 218 НК РФ);

– социальных налоговых вычетов (при оплате лечения, обучения; при перечислении собственных средств на благотворительные цели, на негосударственное пенсионное обеспечение и (или) добровольное пенсионное страхование, а также на дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии);

– имущественных налоговых вычетов при продаже имущества или приобретении жилья;

– профессиональных налоговых вычетов по доходам, полученным за выполнение работ (оказание услуг) по договорам гражданско-правового характера, а также авторским вознаграждениям или вознаграждениям за создание,

Таблица 4.

**Категории налогоплательщиков, которые обязаны
предоставлять налоговую декларацию**

Категории налогоплательщиков	Налогооблагаемый доход	Норма НК РФ
Лица, получившие доходы от других физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, по договорам гражданско-правового характера, включая договор найма или договор аренды имущества	Сумма вознаграждения, полученная по договору	пп. 1 п. 1 ст. 228
Лица, получившие доходы от продажи собственного имущества (машины, квартиры, дачи и т. п.), а также имущественных прав	Сумма, полученная от покупателя имущества (имущественного права)	пп. 2 п. 1 ст. 228
Лица, проживающие в РФ не менее 183 дней в течение 12 месяцев, следующих подряд (налоговые резиденты РФ), но получившие доходы от источников, находящихся за пределами РФ (за исключением российских военнослужащих, указанных в п. 3 ст. 207 НК РФ)	Сумма дохода	пп. 3 п. 1 ст. 228, п. 2 ст. 207, п. 3 ст. 208

Лица, получившие доход, с которого налоговый агент не удержал налог	Сумма дохода	пп. 4 п. 1 ст. 228, ст. 226
Лица, получившие выигрыши от организаторов лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр	Сумма выигрыша	пп. 5 п. 1 ст. 228
Лица, получившие доходы в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также авторов изобретений, полезных моделей и промышленных образцов	Сумма дохода	пп. 6 п. 1 ст. 228
Лица, получившие доходы в денежной и натуральной формах в порядке дарения (за исключением случаев, предусмотренных п. 18.1 ст. 217 НК РФ)	Сумма дохода	пп. 7 п. 1 ст. 228

исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждениям авторам открытий, изобретений и промышленных образцов (если такие вычеты не были предоставлены налоговыми агентами).

- налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;

- налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе.

По общему правилу налогоплательщики должны представлять декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 229 НК РФ).

Налоговым периодом признается календарный год (ст. 216 НК РФ).

Лицам, которые представляют декларацию по собственной инициативе, п. 1 ст. 229 НК РФ срок не установлен, но при этом срок на возврат излишне уплаченного налога ограничен тремя годами.

Вопросы для самоконтроля

1. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц?

2. Какие доходы являются доходами от источников в РФ, а какие — от источников за пределами РФ?

3. Как определить налоговую базу по налогу на доходы физических лиц?

4. Как определяется налоговая база при получении доходов в натуральной форме?

5. Когда возникает материальная выгода и как определяется налоговая база при получении дохода в виде материальной выгоды?

9. Что такое налоговые вычеты и какие налоговые вычеты предусмотрены НК РФ?

10. Кому и в каком порядке предоставляются стандартные налоговые вычеты?

11. Какие налоговые ставки установлены по налогу на доходы физических лиц?

12. Какова ответственность налогового агента за неисполнение своих обязанностей?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс РФ, глава 23

2. Будакова Н.И. Новая декларация 3-НДФЛ // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2019. — № 1. — С. 26–34.

3. Разъяснения по заполнению формы 6-НДФЛ // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2019. — № 2. — С. 74–78.

4. Сбежнев В. Особенности исчисления налоговой базы НДФЛ налоговыми агентами // Налоговый вестник — Консультации. Разъяснения. Мнения. — 2017. — № 4. — С. 69–74.

5. Мартынюк Н.А. «Отрицательный» НДФЛ в декабре // Главная книга. — 2018. — № 23. — С. 13–17.

Тема 5.

Налог на добычу полезных ископаемых

Налогоплательщики и объект налогообложения. Классификация видов полезных ископаемых. Порядок определения количества и оценки стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы. Налоговые ставки и порядок исчисления и уплаты налога.

Рентные платежи предполагают изъятие в бюджет у хозяйствующих субъектов части прибыли (сверхприбыли), являющейся не результатом непосредственной предпринимательской деятельности, а полученной в результате использования природного ресурса.

Слово «рента» имеет латинское происхождение и означает вид дохода, не требующий от его получателя затрат труда.

В разное время в Российской Федерации предлагались различные системы налогообложения добывающих отраслей и механизмы изъятия природной ренты.

До 2002 г. существовали три налога, непосредственно связанные с добычей полезных ископаемых: налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог на пользование недрами (роялти) и акциз на нефть. Первые два налога взимались по адвалорным ставкам с выручки компании, а акциз — по специфической ставке с добычи. Активное использование трансфертных цен привело к тому, что налоговая база по оборотным налогам сильно занижалась. Акциз потерял свое значение после девальвации рубля, произошедшей в 1998 г.

Поскольку данная система не удовлетворяла государство, с начала 2002 г. указанные налоги были заменены налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ), который взимается в настоящее время с нефтедобычи по специфическим ставкам, зависящим от экспортных цен на нефть, а по другим ископаемым по фиксированным ставкам или исходя их стоимости добытого сырья. В настоящее время на него приходится основные поступления в бюджетную систему Российской Федерации.

Роль этого налога важна, особенно в части добычи углеводородного сырья, и прежде всего нефти. По данным Росстата, доля НДПИ в сумме налогов, сборов и иных платежей, поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации составляет ежегодно 18–22%. При этом, примерно, восьмая часть доходов федерального бюджета формируется за счет поступлений указанного налога от добычи нефти. Одновременно НДПИ составляет почти половину суммы всех уплачиваемых нефтедобывающими компаниями налогов.

Таким образом, налог выполняет одну из своих главных функций — фискальную. Вместе с тем, очевидно, что режим налогообложения добычи невозполняемых природных

ресурсов должен стимулировать налогоплательщиков к рациональному ведению хозяйства, экономическому развитию.

Налогоплательщики НДПИ

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Недра представляют собой часть земной коры, расположенную ниже почвенного слоя, а при его отсутствии — ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающуюся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения. Недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью. Вопросы владения, пользования и распоряжения недрами находятся в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации (п. «в» части первой Конституции РФ). Добытые из недр полезные ископаемые и иные ресурсы по условиям лицензии могут находиться в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, муниципальной, частной и в иных формах собственности.

Организация или индивидуальный предприниматель подлежат постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения участка недр в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр на основании сведений о предоставлении прав на пользование природными ресурсами (далее — Сведения), представляемых органами, осуществляющими учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами (далее — лицензирующие органы), в соответствии с пунктом 7 статьи 85 Налогового кодекса Российской Федерации.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения налогом на добычу полезных **признаются:**

1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Не признаются объектом налогообложения:

1) общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

2) добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;

3) полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством Российской Федерации;

4) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;

5) дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

Полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту (техническим условиям) организации (предприятия).

Не признается полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Налоговая база

Налоговая база по НДПИ определяется в соответствии с п. 2 ст. 338 НК РФ двумя способами:

1) как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья;

2) как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

Порядок определения количества полезных ископаемых в целях налогообложения закреплён в ст. 339 НК РФ и предусматривает следующие методы его оценки:

- прямой метод — посредством применения измерительных средств и устройств;
- косвенный метод — расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

При этом, если применение прямого метода невозможно, используется косвенный метод. Прямой метод предполагает учет фактических потерь полезных ископаемых, относимых к тому налоговому периоду, в котором осуществлена их оценка. Выбранный метод должен быть утвержден в учетной политике организации и может быть изменен только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых (абз.2 п. 2 ст. 339 НК РФ).

Пунктом 1 ст. 340 НК РФ предусмотрены следующие способы оценки стоимости добытого полезного ископаемого при определении налоговой базы по НДС:

- 1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий;
- 2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Выручка от реализации добытого полезного ископаемого уменьшается на сумму расходов налогоплательщика по доставке полезного ископаемого. В состав таких расходов могут быть включены расходы на уплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках, на доставку полезных ископаемых от склада готовой продукции до получателя, на страхование грузов (абз. 4 п. 2 ст. 340 НК РФ).

Подчеркнем, что стоимость единицы добытого полезного ископаемого следует определять как отношение выручки от реализации этих ресурсов к количеству реализованного добытого полезного ископаемого. Согласно п. 4 ст. 340 НК РФ при отсутствии реализации полезных ископаемых стоимость добытых ресурсов определяется исходя из расчетной стоимости полезных ископаемых. В целях формирования расчетной стоимости необходимо учитывать ряд расходов, которые налогоплательщик имел в налоговом периоде (материальные расходы, расходы на оплату труда, сумма начисленной амортизации, расходы на освоение природных ресурсов и др.). Это закреплено в положениях п. 4 ст. 340 НК РФ.

Пример. ОАО «ИнвестМарк» осуществляет добычу калийной соли в соответствии с лицензией, действующей до 1 января 2018 года. В апреле текущего года организацией было добыто 360 т соли. На внутреннем рынке было реализовано 300 т на сумму 2 400 000 руб. с учетом НДС, 18%. Расходы на добычу и реализацию природного ресурса составили 2 000 000 руб. с учетом НДС, расходы на транспортировку — 118 000 руб., в т.ч НДС, 18%. Каковы суммы НДС и налога на прибыль организаций, подлежащих уплате в бюджет?

Поскольку организация имеет реализованную продукцию, стоимость единицы добытого полезного ископаемого определяется как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого (абзац восьмой п. 2 ст. 340 НК РФ). Выручка от реализации без НДС составит 2 033 898 руб. (2 400 000 руб. — 2 400 000 руб. \times 18/118). Стоимость 1 т добытой соли в целях налогообложения равна 6779,7 руб. (2 033 898 руб.: 300 т). Стоимость всего объема добытой соли рассчитывается следующим образом: 6779,7 руб. \times 360 т = 2 440 692 руб. Ставка НДС по калийной соли установлена на уровне 3,8% (абзац первый п. 2 ст. 342 НК РФ). Сумма НДС при добыче калийной соли составит 92 746,3 руб. (0,038 \times 2 440 692 руб.).

Налоговые ставки

Главой 26 Налогового кодекса установлены следующие виды налоговых ставок:

Адвалорные ставки (в процентах) — применяются в отношении налоговой базы, определяемой как стоимость добытого полезного ископаемого.

Специфические ставки (в рублях за тонну) — применяются в отношении налоговой базы, определяемой как количество добытого полезного ископаемого.

Налоговые ставки НДПИ дифференцируются в зависимости от вида полезного ископаемого; также предусмотрена также ставка 0%. Согласно п. 1 ст. 342 НК РФ ставка 0% применяется при добыче попутного газа, подземных вод, содержащих полезные ископаемые, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и т.д.

Налогообложение по ставке 0% осуществляется при добыче нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха, Иркутской области, Краснодарского края, находящихся севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском морях, Ненецком, Ямало-Ненецком автономных округах, полуострове Ямал. При этом НК РФ установлены предельные показатели накопленного объема добытой нефти и срока разработки запасов участка недр для всех перечисленных случаев в целях применения ставки 0% для исчисления НДПИ.

Помимо ставок НДПИ, ст. 342 НК РФ устанавливает коэффициенты, характеризующие динамику мировых цен на нефть, степень выработанности запасов участка недр и используемые для расчета НДПИ при добыче нефти.

Для определения налоговой базы по НДПИ по добытой нефти используется вес нетто (п. 24 ст. 1 Закона № 158-ФЗ). Масса нетто — это количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также

за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

Ставка по нефти 919 рублей за 1 тонну добытой нефти (2018 год.)¹ обезвоженной, обессоленной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв), которые определяются в соответствии с НК РФ:

$$919 \times \text{Кц} \times \text{Кв};$$

Порядок подсчета коэффициента, характеризующего динамику мировых цен на нефть (Кц), следующий

$$\text{Кц} = (\text{Ц} - 15) \times (\text{Р} : 261),$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс» в долларах США,

Р — среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю), что повлечет за собой уменьшение ставки НДС.

Налоговый период.

Порядок декларирования и уплаты

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

НДС уплачивается по итогам налогового периода не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Налог уплачивается по месту нахождения каждого участка недр, находящегося в пользовании налогоплательщика. Если полезные ископаемые добыты за пределами территории Российской Федерации, уплата налога

¹ При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц). Полученное произведение уменьшается на величину показателя Дм, характеризующего особенности добычи нефти.

осуществляется по месту нахождения организации. Согласно абз.2 п. 1 ст. 345 НК РФ налоговая декларация представляется налогоплательщиком по месту его нахождения.

Вопросы для самоконтроля

1. Кто является налогоплательщиком по НДС?
2. Что относится к объекту налогообложения по НДС?
3. Как определяется налоговая база по НДС?
4. Дайте определение «добытого полезного ископаемого» в целях налогообложения НДС
5. Назовите способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых
6. Как устанавливаются ставки по НДС?
7. Как рассчитывается сумма НДС по добытой нефти?
8. Как рассчитывается сумма НДС по добытой железной руде?
9. В какой срок должен быть задекларирован уплачен НДС?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс РФ, глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых».
2. Приказ МНС РФ от 31 декабря 2003 г. № БГ-3-09/731 «Об утверждении Особенности постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых».
3. Блошенко Т.А. Определение дифференцированных налоговых ставок по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче полезных компонентов из техногенных и природных месторождений // Экономика и предпринимательство. — 2017. — № 4-2. — С. 235-240.
4. Ябулганов А. и др. (ред.). Правовое регулирование природоресурсных платежей: Учебное пособие. — Litres, 2017.

5. Юмаев М.М. Налогообложение добычи полезных ископаемых: от дифференциации к новой концепции // Налоговая политика и практика. — 2011. — № 11. — С. 60–64.

Тема 6. Водный налог

Налогоплательщики и объекты налогообложения. Особенности и варианты исчисления налоговой базы. Сочетание территориального и отраслевого подходов при определении налоговых ставок (при заборе воды, использовании акватории, в целях гидроэнергетики для целей лесосплава в плотках и кошелях). Порядок исчисления и сроки уплаты.

Действующее законодательство не содержит понятия особого и специального водопользования, плательщики водного налога до сих пор определены через него. Согласно п. 1 ст. 333.8 НК РФ налогоплательщиками признаются организации, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством РФ. Эти термины применялись в предыдущей редакции Водного кодекса РФ, утратившей силу с 1 января 2007 года. Под специальным водопользованием понималось использование водных объектов с применением сооружений, технических средств и устройств при наличии лицензии на водопользование в том числе в целях питьевого и хозяйственно-бытового водоснабжения, промышленности и энергетики, добычи подземных вод. Основанием для водопользования выступала лицензия и заключенный в соответствии с ней договор пользования водным объектом.

Водопользователи, имеющие лицензии, выданные до вступления в силу ВК РФ (1 января 2007 г.), признаются плательщиками водного налога. Эти лицензии дают право пользования водными объектами до истечения срока

их действия (п. 1 ст. 5 Федерального закона от 03.06.2006 № 73-ФЗ). После того, как взамен этих лицензий водопользователь заключит договор или получит решение по правилам, предусмотренным новым ВК РФ, он перестает быть плательщиком водного налога на основании прямого указания в п. 2 ст. 333.8 НК РФ и будет уплачивать плату за пользование водными объектами (неналоговый платеж).

Объект налогообложения

Объектом обложения водным налогом признается в первую очередь забор воды из водных объектов (пп. 1 п. 1 ст. 333.9 НК РФ), причем Налоговый кодекс не различает подземные и поверхностные объекты, использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях; использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики.

Если вода, добытая из подземных объектов, содержит полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы либо является термальной, объекта обложения водным налогом не возникает (пп. 1 п. 2 ст. 333.9 НК РФ), а придется уплачивать НДС (пп. 15 п. 2 ст. 337 НК РФ). Цель добычи подземных вод (хозяйственно-питьевое, производственное водоснабжение или получение минеральных вод и полезных ископаемых) всегда указана в лицензии на право пользования недрами.

Также не признаются объектами налогообложения:

- 1) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- 2) забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- 3) забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река-море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;
- 4) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

5) использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

6) использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

7) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

8) использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;

9) использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;

10) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

11) особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

12) забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

13) забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

14) использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

Налоговая база

В качестве **налоговой базы** выступает объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период — квартал (п. 2 ст. 333.10 НК РФ). При этом вода, забранная для обеспечения пожарной безопасности, ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, а также орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, не облагается водным налогом (пп. 2, 13 п. 2 ст. 333.9 НК РФ). Это значит, что предприятие ВКХ для определения налоговой базы вправе исключить из общего объема забранной воды объем воды, добытый и реализованный на вышеперечисленные цели.

Также в зависимости от объекта налогообложения налоговой базой может быть:

- при использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотях и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных по материалам соответствующей технической и проектной документации.

- при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

- при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в пло-

тах и кошельках за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Пунктом 1 ст. 333.10 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик обязан определять налоговую базу по каждому виду водопользования отдельно в отношении каждого водного объекта.

Налоговые ставки

Более того, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется также применительно к каждой налоговой ставке.

Если предприятие забирают воду для питьевого и производственного водоснабжения, при этом при заборе воды для водоснабжения населения **ставка водного налога единая по всей стране.**

С 1 января по 31 декабря 2019 года включительно	141 руб. за 1000 м куб.
----------------------------------------------------	-------------------------

С 1 января по 31 декабря 2020 года включительно	162 руб. за 1000 м куб.
----------------------------------------------------	-------------------------

Для применения ставки 122 руб. за 1 000 м³ не важно, самостоятельно налогоплательщик доставляет забранную им воду до потребителей (населения) или транспортирует ее через системы централизованного коммунального водоснабжения населенного пункта.

Если часть добытой воды направляется на водоснабжение промышленных предприятий, а также на собственные нужды организации водопроводного хозяйства, **налоговая ставка должна определяться на основании п. 1 ст. 333.12 НК РФ (дифференцирована по экономическим районам и бассейнам рек).**

Пункт 2 ст. 333.10 НК РФ предписывает определять объем забранной воды на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. Если таких приборов нет, то учитывается

время работы и производительность технических средств. Если и это невозможно, то объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления.

Согласно правилу, закреплённому в п. 2 ст. 333.12 НК РФ, при заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются **в пятикратном размере налоговых ставок**, предусмотренных п. 1 ст. 333.12 НК РФ. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов они определяются расчетно как $1/4$ утвержденного годового лимита.

К ставкам, указанным в НК РФ, применяются повышающие коэффициенты, коэффициенты индексации.

Таблица 5.

**Повышающие и дополнительные
коэффициенты для расчета водного налога**

Срок, с которого применяется налоговая ставка с коэффициентом	Повышающий коэффициент
2019 год	2,01
2020 год	2,31
2021 год	2,66
2022 год	3,06
2023 год	3,52

Налоговым периодом признается квартал.

Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно. Общая сумма налога, исчисленная в соответствии с пунктом 3 статьи 333.13 НК РФ уплачивается по местонахождению объекта налогообложения.

Налог подлежит уплате 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. Согласно условиям договора водопользования, заключенного между ЗАО «Консервный завод» и Департаментом природных ресурсов и охраны окружающей среды Курганской области, объем допустимого забора водных ресурсов для производственно-технических нужд предприятия из реки Тобол в I квартале 2018 г. составляет 50 тыс. куб.м и такое же количество было забрано из поверхностного источника.

Река Тобол относится к бассейну Оби, ставка платы — 282 руб. за тыс. куб. м. Плату за I квартал в размере 24 675руб. (50 тыс. куб. м \times 282 \times 1,75 руб.) следует перечислить до 20 апреля 2018 года.

Если же в вышеприведенном примере объем допустимого забора водных ресурсов в I квартале 2018 г. составляет 50 тыс. куб.м, а фактический объем (согласно данным водометров) равен 60 тыс. куб.м.

В части допустимого объема плата останется прежней. Однако с объема, превысившего верхний предел (10 тыс. куб. м), придется уплатить 24 675 руб. (282 руб. \times 1,75 \times 5 \times 10 тыс. куб. м). Общая сумма, которую следует перечислить в апреле, — 49 350 руб.

Вопросы для самоконтроля

1. В каких случаях организации являются плательщиками водного налога?
2. Какие виды водопользования признаются объектом налогообложения водным налогом?
3. Как определяется налоговая база по водному налогу?
4. От чего зависят ставки водного налога?
5. Каков порядок расчета водного налога и сроки уплаты его в бюджет?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс РФ, глава 25.2.
2. Давыдова О.В. Надо ли платить водный налог при использовании водного объекта в целях выращивания

птицы? // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2012. — № 9. — С. 74–78.

3. Козырева С.Н. Забор воды: вопросы промышленного предприятия // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. № 1. С. 52 — 65.

4. Суровец Е. И., Яценко К. В. Водный налог: современность и перспективы развития // Современный взгляд на будущее науки. — 2015. — С. 126–128.

Тема 7.

Государственная пошлина

Государственная пошлина — сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации.

Налоговый кодекс РФ называет **в качестве плательщиков** государственной пошлины физических лиц и организаций (п. 1 ст. 333.17 НК РФ). Понятия физических лиц и организаций раскрывается в п. 2 ст. 11 НК РФ. Филиалы и представительства не указаны в качестве плательщиков государственной пошлины. Однако на филиал или представительство законом может быть возложена обязанность обратиться к уполномоченному государственному органу либо должностному лицу за совершением юридически значимого действия. Представляется, что в подобных случаях филиалы и представительства могут самостоятельно уплачивать государственную пошлину. Иные обособленные подразделения не могут обращаться за совершением юридически значимых

действий и выступать в качестве плательщиков государственной пошлины, поскольку они в отличие от филиалов и представительств не вправе представлять интересы юридического лица и осуществлять их защиту

Обязанность по уплате государственной пошлины возникает при обращении плательщиков в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и к должностным лицам, уполномоченным совершать юридически значимые действия.

Не все юридически значимые действия, совершаемые уполномоченными органами и должностными лицами, оплачиваются государственной пошлиной, а лишь те, которые перечислены в главе 25.3 НК РФ. В случаях, предусмотренных НК РФ, государственной пошлиной оплачиваются также и иные действия, например, выдача дубликатов документов и их копий.

Государственная пошлина **не уплачивается** за юридически значимые действия, совершаемые, во-первых, консульскими учреждениями, а во-вторых, частными нотариусами. За совершение указанных действий консульскими учреждениями, взимается не государственная пошлина, а иной платеж — консульский сбор.

Обязанность по уплате государственной пошлины возникает у также физических лиц и организаций, если они выступают в судах (арбитражных судах, судах общей юрисдикции и у мировых судей) в качестве ответчиков при соблюдении одновременно следующих условий:

- решение принято не в пользу ответчика,
- истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Верховный Суд РФ указывает, что названные органы освобождаются от уплаты государственной пошлины только в тех случаях, когда они в порядке ч. 1 ст. 46 ГПК РФ обращаются с заявлением в защиту прав, свобод и законных интересов других лиц или неопределенного круга лиц и выступают в качестве процессуальных истцов (заявителей). Если же эти органы выступают в качестве процессуальных ответчиков,

норма об освобождении от уплаты государственной пошлины на них не распространяется. При подаче апелляционных и кассационных жалоб на постановления судов они должны уплачивать государственную пошлину на общих основаниях. Такой же позиции придерживаются и некоторые Федеральные арбитражные суды. Другие арбитражные суды освобождают указанные органы от уплаты государственной пошлины независимо от их процессуального положения.

Одним из самых важных нововведений гл. 25.3 НК РФ стало распространение принципа самостоятельного исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов и сборов на правоотношения связанные с уплатой государственной пошлины (п. 1 ст. 45 и п. 2 ст. 333.18 НК РФ). Принцип самостоятельной уплаты государственной пошлины означает, что платежные документы на уплату государственной пошлины должны исходить непосредственно от плательщика и быть подписаны им самим, а также уплата государственной пошлины должна быть произведена за счет собственных средств плательщика, т.е. за счет средств, находящихся в его свободном распоряжении.

Физические лица вправе использовать и наличную и безналичную формы уплаты налогов и сборов, в т.ч. государственной пошлины, юридические лица — только безналичную форму. Доказательством уплаты государственной пошлины наличными денежными средствами является:

- квитанция, выдаваемая плательщику банком;
- квитанция, выдаваемая плательщику должностным лицом или кассой органа, в который произведена оплата.

Факт уплаты государственной пошлины в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка о его исполнении.

Установленный главой 25.3 НК РФ порядок уплаты государственной пошлины в полной мере распространяется на иностранных граждан, лиц без гражданства и **на иностранные организации**. Иностранные лица и лица без гражданства руководствуются правилами, установленными для физических лиц, иностранные организации — для

организаций. Единственной особенностью уплаты государственной пошлины иностранными лицами является возможность исполнить обязанность по ее уплате не в рублях, а в иностранной валюте (ст. 45 НК РФ).

Отсрочка (рассрочка) является одной из форм изменения срока уплаты налогов (сборов), т.е. переносом установленного срока уплаты на более поздний срок. Отсрочка представляет собой перенос установленного срока уплаты налога (сбора) на определенное время, по истечении которого сумма налога (сбора) подлежит уплате единовременно в полном объеме. При рассрочке сумма налога (сбора) уплачивается не единовременно, а частями в пределах установленного срока.

Органами полномочными принимать решение об отсрочке (рассрочке) уплаты государственной пошлины являются органы государственной власти и (или) лица, уполномоченные в соответствии с российским законодательством о государственной пошлине принимать решения об изменении сроков уплаты государственной пошлины.

Заявление о возврате государственной пошлины (если юридически значимые действия не были совершены) может быть подано в течение 3 лет со дня уплаты суммы государственной пошлины. Это правило полностью соответствует порядку возврата налогов и сборов, установленному ст. 78 НК РФ.

Порядок возврата государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями, и уплаченной за совершение иных юридически значимых действий различен.

Сначала рассмотрим порядок возврата государственной пошлины, уплаченной за рассмотрение дел судебными органами. Заявление о возврате государственной пошлины, уплаченной за рассмотрение дел судами (судами общей юрисдикции, арбитражными судами, КС РФ, а также конституционными (уставными) судами субъектов РФ) и мировыми судьями подается в налоговый орган по месту нахождения суда, который рассматривал или должен был рассматривать дело.

К заявлению о возврате государственной пошлины должны быть приложены следующие документы:

- платежные документы об уплате государственной пошлины. Если государственная пошлина подлежит возврату в полном объеме должны быть приложены подлинники платежных документов. При частичном возврате государственной пошлины — их копии.

- решения, определения и справки судов об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины.

При отказе плательщика государственной пошлины от подачи искового заявления, иного заявления, жалобы, арбитражный суд выдает по его просьбе справку о том, что исковое заявление, иное заявление, жалоба в суд не поступали. Основания выдачи справок для возврата излишне уплаченной государственной пошлины судами общей юрисдикции и мировыми судьями, аналогичны.

В полномочия налогового органа, в который поступило заявление о возврате государственной пошлины с приложением вышеуказанных документов, не входит проверка оснований для полного или частичного возврата государственной пошлины и принятие решений о возврате суммы уплаченной государственной пошлины. Судебные акты, принимаемые арбитражными судами, и судебные постановления судов общей юрисдикции и мировых судей в части распределения судебных расходов содержат, по своей сути, решения о возврате суммы уплаченной государственной пошлины.

Рассмотрим **порядок возврата государственной пошлины, уплаченной за совершение иных «не судебных» юридически значимых действий**. Заявление о возврате государственной пошлины подается плательщиком в орган (должностному лицу), уполномоченный совершать юридически значимые действия, за которые уплачена государственная пошлина. К названному заявлению необходимо приложить платежные документы, подтверждающие факт уплаты государственной пошлины:

- подлинные — при возврате государственной пошлины в полном объеме;
- копии — при частичном возврате.

Уполномоченный орган (должностное лицо), принявший заявление о возврате государственной пошлины, проверяет наличие оснований для возврата государственной пошлины и принимает решение о возврате государственной пошлины.

При нарушении сроков возврата налога (сбора) на не возвращенную в срок сумму налога (сбора) начисляются проценты за каждый день просрочки.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дни нарушения срока возврата (п. 9 ст. 78 НК РФ).

Зачет государственной пошлины может быть произведен только в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение юридически значимых действий аналогичных тем, за которые была уплачена государственная пошлина.

Вопросы для самоконтроля

1. Кто является плательщиком государственной пошлины?
2. Назовите объекты обложения государственной пошлины
3. Кому предоставляются льготы по уплате государственной пошлины?
4. В какие сроки уплачивается государственная пошлина?
5. В каких случаях государственная пошлина подлежит возврату, зачету?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс РФ с изм. и доп., глава 25.
2. Кузьмин И., Государственная пошлина / Финансовая газета. — Сентябрь 2008 г. — № 39.

3. Верещагин А.Н., Назаров В.С. Государственная пошлина за рассмотрение дела в суде: какой ей следует быть? // Закон. — 2016. — № 4. — С. 26–37.

4. Артёмов Н.М., Ячменёв Г.Г. К вопросу об экономическом основании государственной пошлины за выдачу лицензий на осуществление деятельности по производству и обороту алкогольной продукции (некоторые размышления над правовой позицией Пленума ВАС РФ) // Вестник Университета имени ОЕ Кутафина. — 2015. — № 3.

Глава 2.

РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

Региональными признаются налоги и сборы:

1) установленные НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ, если иное не предусмотрено пунктом 7 статьи 12 НК РФ;

2) уплачиваемые на территории субъектов РФ и зачисляемые в их бюджеты в соответствии с бюджетным законодательством;

3) уплачиваемые в бюджеты субъектов РФ в соответствии с законами субъектов РФ.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения.

1) Налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками, сроки уплаты налога и представления налоговых деклараций.

2) Налогоплательщики, налоговые ставки в пределах установленных субъектами РФ, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы.

3) Налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов.

К региональным налогам относятся:

- 1) Транспортный налог;
- 2) Налог на имущество организаций;
- 3) Налог на игорный бизнес.

К местным налогам, которые уплачивает организация, относится земельный налог, налог на имущество физических лиц, торговых сбор

Тема 8.

Транспортный налог

При изучении данной темы и выполнении практических заданий необходимо руководствоваться положениями главы 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса РФ, региональными актами по транспортному налогу и методическими рекомендациями по применению главы 28, утвержденными приказом МНС России от 09.04.2003 № БГ-3-21/177.

Плательщики транспортного налога — организации, на которых зарегистрированы транспортные средства (ст. 357 НК РФ). По общему правилу транспортное средство регистрируется на его собственника.

Также транспортный налог уплачивают и физические лица.

Организации, которые являются организаторами XXII Олимпийских и XI Параолимпийских игр 2014 г., не признаются плательщиками транспортного налога в отношении транспортных средств, которые одновременно соответствуют двум критериям:

- принадлежат организациям на праве собственности;
- используются ими в связи с организацией и проведением Олимпийских и Параолимпийских игр в г. Сочи и развитием г. Сочи как горноклиматического курорта. Такой порядок предусмотрен абз. 3 ст. 357 НК РФ.

Поскольку транспортный налог является региональным, перечень льготных категорий плательщиков должен быть установлен законами субъектов РФ (ст. 356 НК РФ).

Льготы по транспортному налогу может применять сельскохозяйственная организация, у которой есть специальные сельскохозяйственные автомашины, даже если показатели деятельности организации не соответствуют критериям сельскохозяйственных товаропроизводителей, установленным в п. 2 ст. 346.2 НК РФ. Ведь тракторы, самоходные комбайны, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания) не являются объектом обложения транспортным налогом при одновременном выполнении двух условий:

- если они используются при сельскохозяйственных работах для производства сельхозпродукции;
- если они зарегистрированы на сельскохозяйственных товаропроизводителей. Такой порядок предусмотрен пп. 5 п. 2 ст. 358 НК РФ.

При применении этой нормы следует руководствоваться определением сельскохозяйственных товаропроизводителей, которое дано в п. 1 ст. 3 Закона от 29 декабря 2006 г. № 264-ФЗ.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организация, индивидуальный предприниматель, осуществляющие производство сельскохозяйственной продукции, ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации, и реализацию этой продукции при условии, что в доходе сельскохозяйственных товаропроизводителей от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации этой продукции составляет не менее чем семьдесят процентов за календарный год.

Объекты налогообложения

Виды транспортных средств, с которых нужно платить транспортный налог, перечислены в п. 1 ст. 358 НК РФ.

К ним относятся самоходные наземные (автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и т.д.), воздушные (самолеты, вертолеты и др.) и водные (теплоходы, яхты, катера, моторные лодки, гидроциклы и т.д.) транспортные средства, зарегистрированные в установленном законом порядке.

Не являются объектами налогообложения

Некоторые виды транспорта освобождены от уплаты налога, к ним, в частности, относятся:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью до 5 л. с.;
- легковые автомобили для инвалидов;
- промысловые морские и речные суда;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, спецмашины (молоковозы, скотовозы и т.д.), используемые сельхозпроизводителями для производства сельхозпродукции;
- транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба.

Полный перечень видов транспортных средств, не облагаемых налогом, приведен в п. 2 ст. 358 НК РФ.

Транспортные средства федеральных органов исполнительной власти освобождаются от налогообложения, если в структурах этой власти предусмотрена военная служба. К таким структурам, в частности, относятся: Вооруженные Силы РФ, пограничные войска, внутренние войска МВД России, подразделения ФСБ России и др.

Уплата транспортного налога в рамках договора финансовой аренды (лизинга).

В случае заключения договора финансовой аренды (лизинга) транспортного средства транспортный налог должна платить та сторона договора лизинга, на которую зарегистрировано транспортное средство (ст. 357 НК РФ). Зарегистрировать транспортное средство, переданное

по договору лизинга, можно как на лизингодателя, так и на лизингополучателя. Этот вопрос стороны согласовывают при заключении договора лизинга.

При этом возможен один из двух вариантов.

1. Транспортное средство регистрируется на лизингодателя (п. 48.1 Правил, утвержденных Приказом МВД России от 24 ноября 2008 г. № 1001). В данном случае обязанность по уплате транспортного налога возлагается на него как на срок действия договора лизинга, так и по его окончании (если договором не предусмотрен выкуп лизингового имущества).

2. Транспортное средство регистрируется на лизингополучателя. Для этого варианта предусмотрено два способа оформления регистрации автомобиля в ГИБДД:

- при покупке транспортное средство сначала ставится на учет на имя лизингодателя, а затем временно (на срок действия договора) передается и регистрируется за лизингополучателем;

- при покупке транспортное средство сразу регистрируется за лизингополучателем (временно — на срок действия договора) без предварительной регистрации на лизингодателя.

После окончания действия договора лизинга транспортное средство, зарегистрированное на лизингополучателя, снимается с временного учета. При этом, если лизингополучатель был плательщиком транспортного налога в течение срока действия договора (т.е. транспортное средство изначально было зарегистрировано на него), обязанность по уплате налога перейдет к лизингодателю после перерегистрации автомобиля в ГИБДД.

***Случаи, при которых у налогоплательщика
остается обязанность платить
транспортный налог***

1. В случае, если транспортное средство находится на консервации у налогоплательщика остается обязанность по уплате транспортного налога, так как объектами

обложения транспортным налогом являются все зарегистрированные транспортные средства.

2. Уплата транспортного налога с автомобилей, на которые наложен арест также предусмотрена НК РФ.

3. Утилизация автомобиля и его списание с баланса без снятия с учета в органах ГИБДД не освобождают организацию, на которую зарегистрирована машина, от обязанности по уплате транспортного налога.

Не возникает обязанность по уплате налога

1. Платить транспортный налог за автомобили с транспортными номерами, так как обязанность по уплате транспортного налога возникает только с момента регистрации автомобиля в ГИБДД.

2. С автомобиля, который числится в угоне. Если факт угона (кражи) транспортного средства подтвержден документально, оно не является объектом обложения транспортным налогом (пп. 7 п. 2 ст. 358 НК РФ).

Налоговая база

Налоговой базой по транспортному налогу являются:

- мощность двигателя в лошадиных силах — для транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением воздушных транспортных средств с реактивными двигателями);
- валовая вместимость в регистровых тоннах — для водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств;
- паспортная статистическая тяга реактивного двигателя в килограммах силы — для воздушных транспортных средств с реактивным двигателем;
- единица транспортного средства — для остальных водных и воздушных транспортных средств.

Налоговую базу определяют отдельно по каждому транспортному средству (ст. 359 НК РФ).

В свою очередь, мощность двигателя определяют по данным, указанным в технической документации. Например, по данным паспорта транспортного средства (ПТС) (п. 18

Методических рекомендаций, утвержденных Приказом МНС России от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177). Если же в технической документации необходимые данные отсутствуют, то мощность транспортного средства определяют на основании экспертизы, проведенной в соответствии со ст. 95 НК РФ (п. 22 Методических рекомендаций, утвержденных Приказом МНС России от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177).

Для расчета налоговой базы по транспортному налогу мощность двигателя должна быть выражена в лошадиных силах (пп. 1 п. 1 ст. 359 НК РФ). Если в технической документации этот показатель выражен в кВт, то его нужно пересчитать по формуле: **мощность двигателя, выраженную в кВт, умножить на 1,35962**. Полученный результат округляется по правилам арифметики до второго знака после запятой. Такой порядок предусмотрен п. 19 Методических рекомендаций, утвержденных Приказом МНС России от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177.

Пример. Организация приобрела легковой автомобиль с мощностью двигателя 55,16 кВт. Налоговая база для расчета транспортного налога определяется так: $55,16 \text{ кВт} \times 1,35962 = 75 \text{ л. с.}$

Налоговые ставки

Ставки транспортного налога устанавливаются законами субъектов РФ (ст. 361 НК РФ). Региональными законами могут быть предусмотрены другие налоговые ставки, увеличенные или уменьшенные, но не более чем в десять раз (п. 2 ст. 361 НК РФ).

Кроме того, региональные законы могут предусматривать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категории транспортных средств, количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса.

Для расчета транспортного налога количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется

в календарных годах. Количество календарных лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года. Отсчет лет начинается с 1 января года, следующего за годом выпуска транспортного средства, и включает в себя год, за который уплачивается налог.

Порядок расчета зависит от того, установлены региональным законодательством отчетные периоды по транспортному налогу или нет. Если отчетные периоды не установлены, например, в Москве (Закон г. Москвы от 9 июля 2008 г. № 33), то транспортный налог нужно платить один раз в год. Если отчетные периоды установлены, например, в Московской области (ст. 2 Закона Московской области от 16 ноября 2002 г. № 129/2002-ОЗ), то в течение года организация должна рассчитывать авансовые платежи.

Расчет транспортного налога

Чтобы рассчитать транспортный налог, необходимо определить налоговую базу и ставку налога.

Годовой платеж по налогу определяется по формуле:

$$\text{АП} = \text{НБ} \times \text{НС} \times \text{Кв} \times \text{Кп},$$

где НБ — налоговая база (для автомобиля это мощность двигателя в лошадиных силах),

НС — налоговая ставка,

Кв — коэффициент владения,

Кп — повышающий коэффициент.

Авансовый платеж по налогу определяется

В общем виде формула расчета выглядит так:

$$\text{АП} = \text{НБ} \times \text{НС} \times \frac{1}{4} \times \text{Кв} \times \text{Кп},$$

При этом итоговую сумму транспортного налога за год рассчитывают по формуле: **налоговая база умножается на ставку налога, и из полученного значения вычитается сумма авансовых платежей, перечисленных в течение года.**

Таблица 6.

**Повышающие коэффициенты
по транспортному налогу**

Средняя стоимость автомобиля, млн руб.	Количество лет, которое прошло с года выпуска автомобиля	Размер коэффициента в 2017 году	Размер коэффициента в 2018 году
От 3 до 5 включительно	От 2 до 3 лет	1,1	1,1
	От 1 года до 2 лет	1,3	
	Не более 1 года	1,5	
От 5 до 10 включительно	Не более 5 лет	2	2
От 10 до 15 включительно	Не более 10 лет	3	3
От 15	Не более 20 лет	3	3

Пример. В начале года предприятием на используемый для нужд управления легковой автомобиль с мощностью двигателя 72 лошадиные силы исчислен транспортный налог за год в сумме 360 руб. = 72 л.с. х 5 руб. Законом субъекта РФ предусмотрен порядок внесения налога в бюджет равномерно в течение года в размере 1/4 годовой суммы налога, определяемой по состоянию на 1 января текущего налогового периода, т.е. ежеквартально в сумме 90 руб. = 360 руб. / 4 кв.

Неполный налоговый период

Транспортное средство может быть зарегистрировано и снято с учета в течение одного отчетного (налогового) периода. В этом случае сумму транспортного налога (авансового платежа) рассчитывают исходя из фактического количества месяцев регистрации транспортного средства с учетом

коэффициента использования транспортного средства (п. 3 ст. 362 НК РФ).

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если регистрация транспортного средства произошла до 15-го числа соответствующего месяца включительно или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства.

Если регистрация транспортного средства произошла после 15-го числа соответствующего месяца или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства не учитывается при определении коэффициента, указанного в настоящем пункте.

Пример. В январе 2019 г. на балансе организации (г. Москва) числился грузовой автомобиль с мощностью двигателя 180 л. с. Количество лет, прошедших с года выпуска данного автомобиля, менее пяти.

Ставка транспортного налога для указанного автомобиля составляет 25 руб. за 1 л. с. Отчетные периоды по налогу не установлены.

12 апреля 2019 г. автомобиль был угнан. Факт угона подтвержден оригиналом справки ОВД. При этом 26 августа 2019 г. автомобиль был найден и возвращен владельцу.

Таким образом, в 2019 г. автомобиль был во владении организации в течение 7-ми месяцев (январь — март, сентябрь — декабрь). В результате сумма транспортного налога за 2019 г. составляет: $180 \text{ л. с.} \times 25 \text{ руб./л. с.} \times 7 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.} = 2\,625 \text{ руб.}$

Налоговый период. Налоговая отчетность

Налоговый период — год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал.

При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговую декларацию организации должны представлять в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств.

Таким образом, налог и авансовые платежи по нему, исчисленные в отношении, например, автомобиля, должны уплачиваться в бюджет по месту государственной регистрации этого транспорта. И если организации принадлежит несколько автомобилей, зарегистрированных в разных регионах, то по каждому региону составляется отдельная декларация.

Порядок перечисления транспортного налога в бюджет.

При определении срока уплаты транспортного налога (авансового платежа) следует руководствоваться региональным законом. Законодатели могут устанавливать любые сроки уплаты налога с некоторыми ограничениями. Для организаций срок уплаты, установленный региональным законодательством, не может быть ранее:

- 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, — для годовой суммы транспортного налога;
- последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, — для авансовых платежей по транспортному налогу.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие элементы транспортного налога устанавливаются Налоговым кодексом?
2. Какие элементы налога устанавливаются региональным законодательством?
3. Как определяется налоговая база по транспортному налогу?
4. Перечислите транспортные средства, не являющиеся объектом налогообложения по транспортному налогу.
5. Назовите сроки уплаты транспортного налога.

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс РФ. Глава 28.
2. Методические рекомендации по применению главы 28, утвержденные приказом МНС России от 09.04.2003 № БГ-3-21/177.
3. Заикин В.В., Бочарникова М.И. Транспортный налог в Российской Федерации и в зарубежных странах // Современные инновации. — 2017. — №. 1. — С. 67–69.
4. Анищенко А. Автомобиль и транспортный налог: общее и частное // Практический бухгалтерский учет. — 2019. — № 4. — С. 37–46.
5. Мартынюк Н.А. «Отрицательный» НДС в декабре // Главная книга. — 2018. — № 23. — С. 13–17.
6. Гришина О.П. Особенности исчисления платежей по транспортному налогу // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2019. — № 3. — С. 43–49.
7. Данченко С.П. О декларации по транспортному налогу // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. — 2019. — № 3. — С. 41–42.
8. Семенихин В.В. Транспортный налог. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2018. — 281 с.

Тема 9.

Налог на имущество организаций

С 01 января 2004 г. вступила в действие глава 30 Налогового кодекса РФ «Налог на имущество организаций».

Налог на имущество организаций относится к числу региональных налогов, устанавливается и вводится в действие в соответствии с Налоговым кодексом и законами субъектов Российской Федерации.

Например, на территории г. Москвы налог на имущество организаций устанавливает Закон г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций» (с изменениями от 31 марта 2004 г.)

Налогоплательщики

Налогоплательщиками налога на имущества признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства
- иностранные организации, имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Не являются налогоплательщиками

От уплаты налога на имущество освобождены организации, которые применяют специальные режимы налогообложения (УСН, ЕНВД, ЕСХН, Соглашение о разделе продукции).

Кроме того, из числа налогоплательщиков исключены (п. 1.2 ст. 373 НК РФ):

- FIFA и дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном законе «О подготовке и проведении в Российской

Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Объект налогообложения

Объектом налогообложения для российских организаций признается недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Не признаются объектами налогообложения

Не являются объектами налогообложения (п.4 ст. 374 НК РФ):

1. ***Земельные участки и иные объекты природопользования*** (водные объекты и другие природные ресурсы).

При этом к природным ресурсам отнесены не только естественные природные образования, но и так называемые природно-антропогенные объекты, которые созданы человеком, но обладают свойствами природных объектов и имеют рекреационное и защитное значение. Примерами могут служить дамбы, причальные набережные, намытые земельные участки, ливневые канализации.

Под водным объектом понимаются (ВК РФ) природный или искусственный водоем, водоток и иной объект, сосредоточение вод в котором имеет характерные формы и признаки водного режима (реки, ручьи, каналы, озера и т.д.)

2. Имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления ***федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба***, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Постановка на налоговый учет по месту нахождения объектов налогообложения

Организация подлежит постановке на налоговый учет по месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества. В частности, это касается недвижимости, которая принадлежит ей на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления (пп. 1 и 5 ст. 83 НК РФ).

Налоговый орган ставит организацию на учет (п. 5 ст. 83, п. 4 ст. 85 НК РФ) — по месту нахождения недвижимого имущества — на основании сведений, предоставленных органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним. О постановке на учет налоговая инспекция направляет организации уведомление по форме № 1–3-Учет.

Налоговая база

Налоговая база — среднегодовая стоимость имущества или кадастровая стоимость имущества.

Объект облагается налогом на имущество исходя из кадастровой стоимости, если одновременно выполняются четыре условия (пп. 1, 2, 7, 10, пп. 2, 3 п. 12 ст. 378.2 НК РФ, Письма Минфина от 21.05.2014 № 03-05-05-01/24062, от 19.05.2014 № 03-05-04-01/23641):

1) объект принадлежит организации на праве собственности;

2) объект по правилам бухгалтерского учета учтен на балансе в составе основных средств (на счете 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности»).

3) объект включен в перечень объектов недвижимости, по которым налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Этот перечень должен быть определен субъектом РФ (его уполномоченным органом), в котором находится объект недвижимости, и опубликован на официальном сайте субъекта РФ (его уполномоченного органа) не позднее 1 января текущего года;

4) кадастровая стоимость самого объекта или здания, в котором находится объект (помещение), определена по состоянию на 1 января текущего года. Кадастровую стоимость объекта по состоянию на 1 января можно узнать, направив в территориальный орган Росреестра запрос о предоставлении кадастровой выписки об объекте или кадастровой справки.

Если по состоянию на 1 января текущего года в перечне субъекта РФ объекта нет, или не определена его кадастровая стоимость, налог за этот год надо рассчитывать и платить исходя из балансовой стоимости объекта.

По остальным облагаемым основным средствам налог считайте по балансовой стоимости.

В случаях, когда налог на имущество вы должны уплачивать исходя из кадастровой стоимости объекта недвижимости (здания, строения, сооружения или помещений в них), налоговой базой является:

- если определена кадастровая стоимость самого объекта недвижимости, то такая стоимость по состоянию на 1 января (п. 2 ст. 375 НК РФ). При этом системы инженерно-технического обеспечения зданий и сооружений (лифты, системы вентиляции, отопления и т.п.) включаются в налоговую базу в составе этих зданий и сооружений, даже если учитываются как отдельные инвентарные объекты;

- если не определена кадастровая стоимость помещения, принадлежащего организации, но определена кадастровая стоимость здания, в котором оно находится, — стоимость этого помещения, определяемая по формуле (п. 6 ст. 378.2 НК РФ):

Налоговая база по помеще- нию, ка- дастровая стоимость которого не опреде- лена	=	Кадастровая стоимость здания (по состоянию на 1 января те- кущего года), в котором находится помещение	/	Общая площадь здания	×	Площадь помеще- ния
---------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	----------------------------	---	---------------------------

Среднегодовая стоимость имущества определяется по формуле (пп. 1, 3 ст. 375, пп. 1, 4 ст. 376 НК РФ):

Средне- годовая стои- мость имуще- ства	Оста- точная стои- мость ОС на 01.01	+	Оста- точная стои- мость ОС на 01.02	+	...	+	Остаточ- ная сто- имость ОС на 01.12	+	Остаточ- ная сто- имость ОС на 01.12
=	<hr/>								

13

Налоговый и отчетный периоды

Налоговый период по налогу составляет один год, а отчетный — квартал.

Ставка налога

Ставку налога устанавливают региональные власти. Она не может превышать 2,2%, если иное не предусмотрено ст. 380 НК РФ.

Региональные власти могут установить разные ставки для отдельных видов предприятий, а также по некоторым видам имущества.

Узнать ставку налога на имущество, установленную законом субъекта РФ, можно с помощью сервиса «Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам», размещенного на сайте ФНС (<http://www.nalog.ru/rn77/service/tax/>)

Порядок исчисления налога

Авансовые платежи по налогу на имущество по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев года придется платить, если в законе вашего субъекта РФ одновременно:

– установлены отчетные периоды по налогу на имущество (пп. 2, 3 ст. 379 НК РФ);

– не установлено освобождение от уплаты авансовых платежей для налогоплательщиков, в число которых входит и ваша организация (п. 6 ст. 382 НК РФ).

По итогам года организации окончательно рассчитываются с бюджетом по налогу.

Для расчета авансового платежа:

1) определите среднюю стоимость имущества (для имущества НБ = среднегодовая стоимость) по формуле (пп. 1, 4 ст. 376 НК РФ):

$$\begin{array}{ccccccc} & \text{Оста-} & & \text{Остаточная} & & \text{Остаточная} & \\ & \text{точная} & & \text{стоимость ОС} & & \text{стоимость ОС} & \\ \text{Средняя} & \text{стои-} & + \dots + & \text{на 1-е число} & + & \text{на 1-е чис-} & \\ \text{стои-} & \text{мость} & & \text{последнего} & & \text{ло месяца,} & \\ \text{мость} & \text{ОС на} & & \text{отчетного} & & \text{следующего} & \\ \text{имуще-} & \text{01.01} & & \text{периода} & & \text{за отчетным} & \\ \text{ства} & & & & & \text{периодом} & \\ & = & \text{_____} & & & & \end{array}$$

Число месяцев в отчетном периоде
(3,6, или 9, увеличенное на 1)

2) исчислите сумму авансового платежа по формуле (п. 4 ст. 382 НК РФ):

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Сумма авансо-} & & \text{Средняя} & & \text{Ставка налога,} & & \\ \text{вого платежа по} & = & \text{стоимость} & \times & \text{действующая} & / & 4 \\ \text{налогу на иму-} & & \text{имуще-} & & \text{в субъекте РФ} & & \\ \text{щество} & & \text{ства} & & & & \end{array}$$

3) определите годовую сумму налога по формуле (п. 1 ст. 382 НК РФ):

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Годовая сумма} & & \text{Среднегодовая} & & \text{Ставка налога,} & & \\ \text{налога на иму-} & = & \text{стоимость иму-} & \times & \text{действующая} & & \\ \text{щество} & & \text{щества} & & \text{в субъекте РФ} & & \end{array}$$

Пример. ООО «Акро» имело следующие данные для расчета налога на имущество. Ставка налога в субъекте — 2,2%.

Таблица 8.

Расчет налога на имущество организации

Остаточная стоимость, руб.		
01.января	1 256 900	1-й квартал = $(1256900 + 1294607 + 1333445 + 1373449)/4 = 1\,314\,600$
01.февр.	1 294 607	
01.мар.	1 333 445	
01.апр.	1 373 449	2-й квартал = $(1256900 + 1294607 + 1333445 + 1373449 + 1414652 + 1457092 + 1500804)/7 = 1\,375\,850$
01.май	1 414 652	
01.июн.	1 457 092	
01.июл.	1 500 804	3-й квартал = $(1256900 + 1294607 + 1333445 + 1373449 + 1414652 + 1457092 + 1500804 + 1545828 + 1592203 + 1241919)/10 = 1\,401\,090$
01.авг.	1 545 828	
01.сентяб.	1 592 203	
01.окт.	1 241 919	Налоговый период (год) = $(1256900 + 1294607 + 1333445 + 1373449 + 1414652 + 1457092 + 1500804 + 1545828 + 1592203 + 1241919 + 968696 + 755583 + 650000)/13 = 1\,260\,398$
01.нояб.	968 696	
01.декаб.	755 583	
31.декаб.	650 000	

Авансовый платеж за 1-й квартал = $1\,314\,600 / 4 \times 2,2\% = 7\,230$ руб.

Авансовый платеж за 2-й квартал = $1\,375\,850 / 4 \times 2,2\% = 7\,567$ руб.

Авансовый платеж за 3-й квартал = $1\,401\,090 / 4 \times 2,2\% = 7\,706$ руб.

Итого авансовых платежей: **22 503 руб.**

Сумма налога за налоговый период (год) = $1260398 \times 2,2\% = 27\,729$ руб.

Сумма налога к доплате за налоговый период = $27\,729 - 22\,503 = 5\,226$ руб.

Если не должны платить авансовые платежи по налогу, то в бюджет надо уплатить всю годовую сумму налога.

Если в течение года платили авансовые платежи, то по итогам года в бюджет надо уплатить налог в сумме, рассчитанной по формуле (п. 2 ст. 382 НК РФ):

$$\begin{array}{lcl} \text{Сумма налога} & & \text{Сумма начис-} \\ \text{на имущество} & = & \text{ленной авансо-} \\ \text{к уплате за год} & & \text{вых платежей} \\ & & \text{по налогу} \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Годовая сумма} \\ \text{налога на иму-} \\ \text{щество} \end{array} -$$

Налог за год и авансовые платежи уплачиваются в сроки, установленные законом субъекта РФ (п. 1 ст. 383 НК РФ).

Годовая сумма налога на имущество исходя из кадастровой стоимости рассчитывается по формуле (п. 12 ст. 378.2, п. 1 ст. 382 НК РФ):

$$\begin{array}{l} \text{Годовая сумма налога на иму-} \\ \text{щество из кадастровой стои-} \\ \text{мости} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка} \\ \text{налога} \end{array}$$

Если право собственности на объект недвижимости возникло или прекратилось в течение года, то сумма налога по такому объекту рассчитывается с учетом количества полных месяцев, в течение которых вы владели им в этом году.

При расчете налога за полный принимается месяц, в котором (п. 5 ст. 382 НК РФ):

- зарегистрировано право собственности на объект, если это произошло до 15-го числа месяца включительно. Если же право собственности на объект зарегистрировано после 15-го числа, то этот месяц при расчете налога не учитывается;

- зарегистрировано прекращение права собственности на объект, если это произошло после 15-го числа соответствующего месяца. Если же прекращение права собственности на объект зарегистрировано до 15-го числа включительно, то этот месяц при расчете налога не учитывается.

Годовая сумма налога за неполный год рассчитывается по формуле:

$$\begin{array}{l}
 \text{Годовая сумма} \\
 \text{налога на иму-} \\
 \text{щество исходя} \\
 \text{из кадастровой} \\
 \text{стоимости} \\
 \text{при владе-} \\
 \text{нии объектом} \\
 \text{недвижимости} \\
 \text{неполный год}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Нало-} \\
 \text{говая} \\
 \text{база}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Став-} \\
 \text{ка} \\
 \text{нало-} \\
 \text{га}
 \end{array}
 / 12 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Коли-} \\
 \text{чество} \\
 \text{полных} \\
 \text{месяцев} \\
 \text{владения} \\
 \text{объектом} \\
 \text{недви-} \\
 \text{жимости} \\
 \text{в году}
 \end{array}$$

Если налогоплательщики не должны платить авансовые платежи по налогу, то в бюджет надо уплатить всю годовую сумму налога.

Если в течение года налогоплательщики должны платить авансовые платежи, то по итогам года в бюджет надо уплатить налог в сумме, рассчитанной по формуле (п. 2 ст. 382 НК РФ):

$$\begin{array}{l}
 \text{Сумма налога} \\
 \text{на имущество} \\
 \text{к уплате за год}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Годовая сумма} \\
 \text{налога на иму-} \\
 \text{щество исходя} \\
 \text{из кадастровой} \\
 \text{стоимости}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма начис-} \\
 \text{ленных авансо-} \\
 \text{вых платежей} \\
 \text{по налогу}
 \end{array}$$

Сумма авансового платежа, подлежащего уплате за I квартал, за полугодие и за 9 месяцев рассчитывается одинаково по формуле (пп. 1 п. 12 ст. 378.2 НК РФ):

$$\begin{array}{l}
 \text{Авансовый платеж} \\
 \text{по налогу на иму-} \\
 \text{щество исходя из} \\
 \text{кадастровой стои-} \\
 \text{мости}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Налого-} \\
 \text{вая база}
 \end{array}
 \times 1/4 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Ставка} \\
 \text{налога}
 \end{array}$$

Если право собственности на объект недвижимости возникло или прекратилось в течение отчетного периода (I квартала, полугодия или 9 месяцев), то сумма авансового платежа, подлежащего уплате по такому объекту за отчетный

период, рассчитывается с учетом количества полных месяцев, в течение которых вы владели им в отчетном периоде. При этом месяц, в котором зарегистрировано возникновение или прекращение права собственности на объект, принимается за полный (п. 5 ст. 382 НК РФ)

Сумма авансового платежа за неполный отчетный период рассчитывается по формуле:

$$\begin{array}{lcl}
 \text{Авансовый платеж} & & \text{Количество} \\
 \text{по налогу на иму-} & & \text{полных меся-} \\
 \text{щество исходя из} & & \text{цев владения} \\
 \text{кадастровой стои-} & & \text{объектом не-} \\
 \text{мости при владении} & \times & \text{движимости} \\
 \text{объектом недвижи-} & & \text{в отчетном} \\
 \text{мости неполный} & & \text{периоде} \\
 \text{отчетный период} & = \frac{\text{Налоговая база} \times \text{Ставка налога}}{4} \times \frac{\text{Количество месяцев в отчетном периоде (3, 6 или 9)}}{12}
 \end{array}$$

Налог на имущество для организаций, применяющих ЕНВД

По некоторым видам деятельности организация может быть переведена на уплату единого налога на вмененный доход. Со стоимости имущества, которое используется в этих видах деятельности, налог платить не нужно. С остального имущества налог платят в обычном порядке.

Организация может использовать одно и то же имущество как в обычных видах деятельности, так и в переведенных на уплату ЕНВД. В этом случае необходимо платить налог только с части его стоимости. Эта часть пропорциональна выручке от деятельности, облагаемой ЕНВД, общей выручке.

Порядок и сроки уплаты налога

Налог за год и авансовые платежи уплачиваются в сроки, установленные законом субъекта РФ, в котором находится объект недвижимости (пп. 1, 6 ст. 383 НК РФ).

Расходы по уплате налога уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций (ст. 264 НК РФ).

Порядок и сроки представления отчетности

Расчеты по авансовым платежам предоставляются ежеквартально — в налоговую инспекцию налоговые расчеты, а по итогам года — декларацию по налогу.

Налоговый расчет по итогам I квартала, полугодия, 9 месяцев подайте в течение 30 дней после окончания каждого квартала. Налоговую декларацию по итогам года — не позднее 30 марта следующего за отчетным годом.

Вопросы для самоконтроля

1. Что является объектом налогообложения по налогу на имущество для российских и иностранных организаций?
2. Какое имущество является амортизируемым?
3. Каков порядок уплаты авансовых платежей при исчислении налога на имущество организации.
4. Укажите какие льготы существуют по налогу на имущество.
5. Как определяется среднегодовая стоимость имущества?
6. Как определить налоговую ставку по налогу в регионе?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс. Глава 30 «Налог на имущество организаций».
2. Капанина Ю.В. Налог на недвижимость: кто платит в 2019 году // Главная книга. — 2019. — № 6. — С. 25–26.
3. Данченко С.П. О декларации по налогу на имущество организаций // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. — 2019. — № 2. — С. 57–59.

4. Лермонтов Ю. Применение льгот по налогу на имущество организаций // Финансовая газета. — 2019. — № 4. — С. 11.

5. Орлова Е.В. Налог на имущество организаций — 2019 // Налоговый вестник — Консультации. Разъяснения. Мнения. — 2018. — № 10. — С. 31–44.

Тема 10.

Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес относится к региональным налогам. Порядок его исчисления и уплаты определен в главе 29 НК РФ «Налог на игорный бизнес». Данная глава вступила в силу с 1 января 2004 года.

Деятельность по организации и проведению азартных игр может осуществляться исключительно организаторами азартных игр при соблюдении требований, предусмотренных Федеральным законом № 244 ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»

На территории Российской Федерации создаются четыре игорные зоны в следующих субъектах РФ: Алтайский край; Приморский край; Калининградская область; Краснодарский край.

Игровые зоны в РФ:

«Приморье» — в курортной зоне Уссурийского залива (Приморский край);

«Сибирская монета» — в Алтайском районе Алтайского края;

«Янтарная» — в окрестностях посёлка Янтарного (Калининградская область);

«Азов-сити»¹ — на территории Щербиновского района Краснодарского края и Азовского района Ростовской области.

¹ Распоряжением Правительства РФ от 31.03.2011 № 558-р игорная зона «Азов-Сити» была ликвидирована.

Игорные заведения (за исключением букмекерских контор, тотализаторов, их пунктов приема ставок) могут быть открыты исключительно в игорных зонах в порядке, установленном настоящим Федеральным законом.

Букмекерская контора — игорное заведение, в котором организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр;

Тотализатор — игорное заведение, в котором организатор азартных игр *организует заключение* пари между участниками данного вида азартных игр;

Игорные зоны не могут быть созданы на землях поселений.

Налогоплательщики

Плательщиками налога являются организации, которые осуществляют свою деятельность в сфере игорного бизнеса. Под игорным бизнесом понимается предпринимательская деятельность, которая:

- Связана с извлечением доходов в виде выигрыша или платы за проведение азартных игр, пари,
- Не является реализацией товаров (имущественных прав), работ, услуг.

В Налоговом кодексе даны определения понятий и терминов, которые используются в целях налогообложения. Например:

Азартная игра — это основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора).

Пари — основанное на риске соглашение о выигрыше, исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

Игровой стол — специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими

игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор;

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, участвующим 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 организатора игорного заведения;

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. Налогоплательщик обязан поставить на учет и зарегистрировать в налоговом органе по месту установки объекта каждый объект не позднее чем за 2 рабочих дня до его установки и получить свидетельство о регистрации (приказ Минфина РФ от 24.01.2005 № 7н), а также зарегистрировать любое изменение количества объектов.

1. Регистрация производится путем подачи заявления налогоплательщиком лично или через представителя либо почтой.

2. Налоговые органы в течение 5 рабочих дней с даты получения заявления обязаны выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

3. Порядок постановки на учет плательщиков налога на игорный бизнес утвержден приказом Минфина РФ от 08.04.2005 № 55н.

Объекты налогообложения

Объектами налогообложения признаются:

- *Игровой стол* (специально оборудованное место, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения участвует через своих представителей);

- *Игровой автомат* (специальное оборудование, установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия представителей организатора игорного заведения);

- *Касса тотализатора* (специально оборудованное место у организатора игорного заведения, где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате);

- *Касса букмекерской конторы.*

- Также к объектам налогообложения относят пункты приема ставок тотализаторов и букмекерских контор и их процессинговые центры.

Налоговые ставки

1. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в следующих пределах:

- 1) за один игровой стол — от 25 000 до 125 000 рублей;

- 2) за один игровой автомат — от 1 500 до 7 500 рублей;

- 3) за один процессинговый центр тотализатора — от 25 000 до 125 000 рублей;

- 4) за один процессинговый центр букмекерской конторы — от 25 000 до 125 000 рублей;

- 5) за один пункт приема ставок тотализатора — от 5 000 до 7 000 рублей;

- 6) за один пункт приема ставок букмекерской конторы — от 5 000 до 7 000 рублей.

2. В случае, если ставки налогов не установлены законами субъектов Российской Федерации, ставки налогов устанавливаются в минимальных размерах (по нижней границе НК РФ), например:

- 1) за один игровой стол — 25 000 рублей;
- 2) за один игровой автомат — 1 500 рублей;

Налоговый период

Налоговый период — календарный месяц.

Порядок расчета и уплаты

Сумма налога исчисляется как произведение налоговой базы по каждому объекту налогообложения и ставки налога. Если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога увеличивается кратно количеству игровых полей. При установке нового объекта налогообложения **до 15-го числа текущего месяца** сумма налога за месяц исчисляется как произведение общего количества объектов налогообложения (включая установленный новый объект) и ставки налога.

При установке нового объекта налогообложения после 15-го сумма налога исчисляется как произведение количества объектов налогообложения и $1/2$ ставки налога.

При выбытии объекта налогообложения до 15-го числа месяца сумма налога за этот месяц исчисляется как произведение количества объектов налогообложения и $1/2$ ставки налога.

При выбытии объекта налогообложения после 15-го числа месяца сумма налога исчисляется как произведение общего количества объектов налогообложения (включая выбывший объект) и ставки налога.

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс. Глава 29 «Налог на игорный бизнес».

2. Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ (ред. от 16.10.2012) «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

3. Постановление Правительства РФ от 18.06.2007 № 376 (ред. от 27.01.2011) «Об утверждении Положения о создании и ликвидации игорных зон».

4. Алексеева С.Н. Настоящее и будущее «азартного» налога // *Игорный бизнес: бухгалтерский учет и налогообложение*. — 2009. — № 6.

5. Саутина А.Е. Особенности налогообложения электронных азартных игр на современном этапе // *NovaUm. Ru*. — 2017. — №. 7. — С. 22–24.

6. Рерих Л.М., Байдужа Д.Е., Крюкова А.А. Налог на игорный бизнес в России, его перспективы // *Наука сегодня: теоретические и практические аспекты*. — 2018. — С. 103–104.

7. Телия Ю. ФНС России и Минфин России дали разъяснения о порядке учета новых объектов обложения налогом на игорный бизнес // *СПС КонсультантПлюс*. — 2012.

8. Малис Н.И. Налогообложение игорного бизнеса: проблемы и перспективы // *Налоговый вестник — Консультации. Разъяснения. Мнения*. — 2019. — № 2. — С. 85–90.

Тема 11. Земельный налог

Земельный налог является одной из форм платы за использование земли. На это указывает ст. 65 Земельного кодекса Российской Федерации от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ (далее — **ЗК РФ**).

При этом землей, в общепринятом смысле, признается природный ресурс, который может быть использован для производства сельскохозяйственной продукции, строительства домов, городов, дорог.

Порядок исчисления и уплаты земельного налога устанавливается законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоящим из НК РФ (глава 31) и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Согласно п. 1 ст. 15 НК РФ земельный налог является местным налогом. Он устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать на основании НК РФ и нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге земельный налог устанавливается в особом порядке, законами этих городов.

Налогоплательщики

Плательщиками земельного налога признаются:

- организации и
- физические лица, обладающие земельными участками (признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ) на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения (последнее характерно только для физических лиц).

Если организация пользуется землей на праве аренды либо на праве безвозмездного срочного пользования, она плательщиком земельного налога не является.

Плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним ***указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок.***

Обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

Также плательщиками земельного налога становятся и правопреемники (при реорганизации организаций, за исключением выделения, а также при наследовании), причем

независимо от регистрации перехода соответствующего права.

Налогоплательщик может быть освобожден от уплаты земельного налога в силу ст. 395 НК РФ или в силу нормативного правового акта представительного органа муниципального образования (закона городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). В этом случае указанный налогоплательщик обязан представить по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения документы, подтверждающие такое право.

Не признаются налогоплательщиками земельного налога согласно п. 2 ст. 388 НК РФ организации в отношении земельных участков:

- находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования (ст. 24 ЗК РФ).
- переданных им по договору аренды (ст. 22 ЗК РФ).

Объект налогообложения

Объектом налогообложения является земельный участок.

В соответствии со ст. 11.1 ЗК РФ земельным участком признается часть земной поверхности, **границы** которой определены в соответствии с федеральными законами. То есть объект обложения земельным налогом возникнет только тогда, когда конкретный земельный участок будет сформирован (границы и площадь будут определены) и ему будет присвоен **кадастровый номер**.

Не признаются объектом налогообложения земельные участки, перечисленные в п. 2 ст. 389 НК РФ:

- 1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки из состава земель лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

Налоговая база

Налоговая база определяется как **кадастровая стоимость** земельных участков, признаваемых объектом налогового обложения

Для установления кадастровой стоимости земельных участков проводится государственная кадастровая оценка земель, порядок проведения которой установлен Правилами проведения государственной кадастровой оценки земель, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 8 апреля 2000 года N 316 «Об утверждении Правил проведения государственной кадастровой оценки земель».

Налоговая база, размер которой зависит от стоимостной оценки земельного участка (кадастровой стоимости), определяется на 1 января года, являющегося налоговым периодом) и не может для целей налогообложения изменяться в течение налогового периода, если не произошло изменений результатов государственной кадастровой оценки земли, вследствие исправления технических ошибок или судебного решения,

В отношении земельного участка, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого земельного участка на кадастровый учет

В случае, когда приобретенный налогоплательщиком земельный участок находится на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы

или Санкт-Петербурга), налоговая база в отношении этого участка определяется по каждому муниципальному образованию (городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу). При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

Налоговые ставки

Предельные налоговые ставки установлены в п. 1 ст. 394 НК РФ:

- 0,3% — в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;
- 1,5% — в отношении прочих земельных участков.

Отчетный период. Налоговый период

Налоговым периодом в силу п. 1 ст. 393 НК РФ признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов

федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период.

Порядок исчисления суммы налога

Порядок исчисления суммы земельного налога и сумм авансовых платежей по налогу определен ст. 396 НК РФ. Сумма земельного налога (сумма авансовых платежей) исчисляется налогоплательщиками самостоятельно.

Рассчитывается сумма налога по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При этом налоговая ставка устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в пределах, определенных НК РФ.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В случае возникновения у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка согласно п. 7 ст. 396 НК РФ производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено ст. 396 НК РФ.

При этом если возникновение указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав. Иначе говоря, если права на земельный участок возникли до 15 числа включительно, то земельный налог за этот месяц уплачивает новый собственник (пользователь) земельного участка. Если же права на земельный участок перешли во второй половине месяца — после 15 числа, то уплата земельного налога за этот месяц возлагается на прежнего собственника (пользователя).

Пример. Организация 5 августа 2019 г. приобрела в собственность земельный участок. Нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования установлено, что данная организация является плательщиком земельного налога и обязана исчислять и уплачивать авансовые платежи по нему. Налоговая ставка установлена в размере 1%. Кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января 2018 г. составляет 40 000 000 руб.

Коэффициент для расчета земельного налога:

0,42 (5 месяцев (август–декабрь) / 12 месяцев).

Земельный налог составит:

168 000 руб. $(40\,000\,000 \text{ руб.} \times 1\% \times 0,42)$.

Сумма авансового платежа по налогу за третий квартал календарного года рассчитывается исходя из коэффициента 0,67 (2 месяца / 3 месяца).

Таким образом, сумма авансового платежа по налогу за третий квартал 2019 г. составит:

67 000 руб. $(40\,000\,000 \text{ руб.} \times 1\% \times 1/4 \times 0,67)$.

Сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по истечении налогового

периода, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу (п. 5 ст. 396 НК РФ).

Общая собственность на землю

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Пример. Если земельный участок, например, принадлежит сельскохозяйственной организации и членам ее коллектива на праве общей совместной или общей долевой собственности, то налогоплательщиками признаются все собственники данного земельного участка. Причем каждый из них — в отношении своей доли.

Пример. Организация владеет земельным участком на праве собственности. Нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования установлено, что данная организация является плательщиком земельного налога и обязана исчислять и уплачивать авансовые платежи по нему. Налоговая ставка определена в размере 1%. Кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января года составляет 31 000 000 руб.

Сумма налога за год составит:

310 000 руб. $(31\,000\,000 \text{ руб.} \times 1\%)$.

Сумма авансового платежа по налогу за первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года составит

77 500 руб. $(31\,000\,000 \text{ руб.} \times 1\% \times 1/4)$.

Земельные участки под строительство жилья

В особом порядке исчисляется сумма земельного налога (сумма авансового платежа по налогу), если земельный участок был приобретен (предоставлен) на условиях осуществления на нем жилищного строительства.

Так, в силу п. 15 ст. 396 НК РФ в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в порядке, установленном ст. 78 НК РФ.

Если срок строительства превысит три года, то вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости исчисление суммы земельного налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 4.

Пример. ООО «АгроПром» имеет в собственности земельный участок, который расположен на территории муниципального образования (код по ОКАТО 34401000000 — условный), где введен земельный налог.

Кадастровый номер участка — 14:10:14538:0002 (условный).

На 1 января отчетного года кадастровая стоимость земельного участка составляет 1 250 000 руб. Участок относится к производственным землям, расположенным в пределах поселений (код категории земель — 003002000090).

10% площади земельного участка занимает спортивное сооружение. Местные власти предоставили льготу в виде необлагаемой площади участков под спортивными объектами, которые используют по целевому назначению (код льготы — 3022300). Эта льгота установлена подпунктом 12 пункта 2 статьи 7 соответствующего нормативного акта.

В ноябре отчетного года ООО «ВекторПром» потерял право на льготу, перестав использовать спортивное сооружение по целевому назначению. Ноябрь принимают за полный месяц, значит, льгота отсутствовала в течение 2 месяцев. Коэффициент Кл составит 0,1667 (2 : 12).

Налоговая база определяется следующим образом:

$$1\,250\,000 \text{ руб.} - 1\,250\,000 \text{ руб.} \times 0,1 \times (1 - 0,1667) = 1\,145\,838 \text{ руб.}$$

Налоговая ставка составляет 1,5% от кадастровой стоимости.

Земельным участком ООО «АгроПром» владело в течение всего года. Поэтому коэффициент Кв равен 1 (12 : 12).

Сумма земельного налога за год составляет:

$$1\,145\,838 \text{ руб.} \times 1,5\% \times 1 = 17\,188 \text{ руб.}$$

Пример. ООО «АгроПром» 10 октября отчетного года приобрело участок для жилищного строительства (код категории земель — 003002000030), расположенный на территории того же муниципального образования. Кадастровый номер участка — 14:10:14538:0005 (условный).

На 1 января этого года кадастровая стоимость земли равна 850 000 руб. Налоговая ставка в отношении таких участков составляет 0,1%. Поскольку период проектирования и строительства еще не превышает 3 лет, ООО «АгроПром» должен применить налоговую ставку с коэффициентом 2.

Льгот по данному участку фирма не имеет. Следовательно, коэффициент Кл равен 1, а налоговая база — 850 000 руб.

Участок ООО «АгроПром» приобрело до 15 октября. Поэтому октябрь признают полным месяцем. Значит, коэффициент Кв равен 0,25 (3 : 12).

Сумма налога за год составляет:

$$850\,000 \text{ руб.} \times 0,1 \times 0,25 : 100 \times 2 = 425 \text{ руб.}$$

По земельному участку производственного назначения ООО «АгроПром» в текущем году заплатило авансовые платежи в сумме 14 064 руб.

Таким образом, налог, который нужно доплатить по данному участку, составляет:

$$17\,188 - 14\,064 = 3\,124 \text{ руб.}$$

Землю же для строительства организация приобрела только в IV квартале, поэтому авансовые платежи по второму участку она не должна была уплачивать. Значит, сумма налога, которую ООО «АгроПром» нужно перечислить, равна 425 руб.

Налоговые льготы

Освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

4) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

5) организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

6) организации — резиденты особой экономической зоны, в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок;

7) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково», — в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра «Сколково» и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным законом;

8) судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, — в отношении земельных участков, занятых принадлежащими им на праве собственности и используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, строениями, сооружениями производственного назначения, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны сроком на десять лет.

Налогоплательщик может быть освобожден от уплаты земельного налога в силу статьи 395 НК РФ или в силу нормативного правового акта представительного органа муниципального образования (закона городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). В этом случае указанный налогоплательщик обязан представить документы, подтверждающие такое право.

Порядок декларирования и уплаты

Налогоплательщики — организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу.

Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками **не позднее 1 февраля года**, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Порядок и сроки уплаты земельного налога и авансовых платежей по налогу в силу пункта 1 статьи 397 НК РФ устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). При этом срок уплаты земельного налога (авансовых платежей по налогу) не может быть установлен ранее срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 398 НК РФ, а именно ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом).

Налогоплательщики в течение налогового периода на основании пункта 2 статьи 397 НК РФ обязаны уплачивать авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное.

Например, в Москве согласно Закона г. Москвы от 24 ноября 2004 г. N 74 «О земельном налоге» налогоплательщики — организации и физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, уплачивают авансовые платежи по налогу не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
2. Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ.
3. Авдеев В.В. Земельный налог при доверительном управлении // Все для бухгалтера. — 2011. — №12. — С. 15–19.
4. Кузьмин Г. Порядок исчисления земельного налога и авансовых платежей // Налоговый вестник. — 2012. — № 5. — С. 42–57.
5. Немоляев А.Д. О применении ставки по земельному налогу в отношении земельных участков из земель населенных пунктов с более чем одним видом разрешенного

использования // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. — 2011. — № 10. — С. 42–43.

6. Снегирев А.Г. Изменена кадастровая стоимость земельного участка: надо ли пересчитывать земельный налог? // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2012. — № 8. — С. 32–49.

7. Хулхачиева Г.Д. и др. Аналитический обзор изменений земельного налогообложения в России в 2017 году // Экономика и предпринимательство. — 2017. — №. 4–2. — С. 94–96.

8. Сотникова Л.В. Земельный налог: применение повышающих коэффициентов по земельным участкам, выделенным под жилищное строительство // Бухучет в строительных организациях. — 2017. — №. 9. — С. 30–36.

Тема 12.

Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц является местным налогом, зачисляется в местный бюджет по месту нахождения объекта налогообложения. Регулируется главой 32 НК РФ и нормативными актами местных органов власти.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками налога (ст.400 НК РФ) признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 401 НК РФ.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения в соответствии со статьей 401 НК РФ признается расположенное в пределах муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

- жилой дом;
- жилое помещение (квартира, комната);

- гараж, машино-место;
- единый недвижимый комплекс;
- объект незавершенного строительства;
- иные здание, строение, сооружение, помещение.

Жилые строения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства, относятся к жилым домам.

Не признается объектом налогообложения имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговая база

1. Налоговая база в отношении объектов налогообложения определяется исходя из их кадастровой стоимости.

Указанный порядок определения налоговой базы может быть установлен нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований после утверждения субъектом РФ в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

2. Налоговая база в отношении объектов налогообложения, определяется исходя из их инвентаризационной стоимости.

Начиная с налогового периода 2015 года и до 2020 года по выбору субъекта Российской Федерации в качестве налогооблагаемой базы по налогу на имущество физических лиц используется кадастровая стоимость или инвентаризационная стоимость, исчисленная с учетом коэффициента-дефлятора, который устанавливается Министерством экономического развития Российской Федерации.

Порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения

1. Налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость,

указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

2. В отношении объекта налогообложения, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на день внесения в Единый государственный реестр недвижимости.

В случае применения кадастровой стоимости для всех категорий налогоплательщиков предусмотрены вычеты:

1. для квартир кадастровая стоимость, уменьшается на величину кадастровой стоимости 20 квадратных метров общей площади этой квартиры;

2. для комнат кадастровая стоимость, уменьшается на величину кадастровой стоимости 10 квадратных метров площади этой комнаты;

3. для жилого дома кадастровая стоимость, уменьшается на величину кадастровой стоимости 50 квадратных метров общей площади этого жилого дома;

4. для единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), кадастровая стоимость, уменьшается на один миллион рублей.

При этом представительные органы муниципальных образований вправе увеличивать размеры предусмотренных Кодексом вычетов.

Кроме того, при исчислении налога в течение первых 4 лет применения кадастровой стоимости учитываются понижающие коэффициенты (в первый год — 0,2, во второй — 0,4, в третий — 0,6, в четвертый — 0,8).

Порядок определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения

В случае применения инвентаризационной стоимости налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его инвентаризационная стоимость, исчисленная с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости,

представленных в установленном порядке в налоговые органы.

Налоговый период и ставки налога

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в зависимости от применяемого порядка определения налоговой базы.

В муниципальных образованиях субъектов Российской Федерации, в которых в качестве налоговой базы будет применяться кадастровая стоимость:

– налоговые ставки устанавливаются в размерах, не превышающих:

1) 0,1 процента в отношении:

- жилых домов, жилых помещений;
- объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом;
- единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом);
- гаражей и машиномест;
- хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

2) 2 процентов в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 настоящего Кодекса, в отношении объектов налогообложения, предусмотренных абзацем вторым пункта 10 статьи 378.2 настоящего Кодекса, а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 миллионов рублей;

3) 0,5 процента в отношении прочих объектов налогообложения.

При этом налоговые ставки могут быть уменьшены до нуля или увеличены, но не более чем в три раза нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

В муниципальных образованиях субъектов РФ, в которых в качестве налоговой базы будет применяться инвентаризационная стоимость:

Налоговые ставки устанавливаются на основе умноженной на коэффициент-дефлятор суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, принадлежащих на праве собственности налогоплательщику, расположенных в пределах одного муниципального образования, в пределах, приведенных в таблице.

Таблица 9.

**Ставки налога от суммарной
инвентаризационной стоимости объектов**

Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения, умноженная на коэффициент-дефлятор (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов)	Ставка налога, %
До 300 000 рублей включительно	До 0,1 включительно
Свыше 300 000 до 500 000 рублей включительно	Свыше 0,1 до 0,3 включительно
Свыше 500 000 рублей	Свыше 0,3 до 2,0 включительно

Если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов

муниципальных образований, налогообложение производится по налоговой ставке 0,1 процента в отношении объектов с суммарной инвентаризационной стоимостью, умноженной на коэффициент-дефлятор (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов), до 500 000 рублей включительно и по налоговой ставке 0,3 процента в отношении остальных объектов.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от:

- кадастровой стоимости объекта налогообложения или суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, умноженной на коэффициент-дефлятор;
- вида объекта налогообложения;
- места нахождения объекта налогообложения;
- видов территориальных зон, в границах которых расположен объект налогообложения.

Льготы по налогу (ст. 407)

«Федеральные льготы»

Право на налоговую льготу имеют следующие категории налогоплательщиков:

1. Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
2. инвалиды I и II групп инвалидности;
3. инвалиды с детства;
4. участники гражданской войны и Великой Отечественной войны, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих.
5. лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия,
6. члены семей военнослужащих, потерявших кормильца;
7. физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами

ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

8. родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей и др. (ст. 407 НК РФ).

При определении суммы налога налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика.

Налоговая льгота предоставляется в отношении следующих видов объектов налогообложения:

- 1) квартира или комната;
- 2) жилой дом;
- 3) помещение или сооружение
- 4) хозяйственное строение или сооружение, указанные в подпункте 15 пункта 1 статьи 407 Кодекса;
- 5) гараж или машиноместо.

Налоговая льгота не предоставляется в отношении объектов налогообложения, указанных в подпункте 2 пункта 2 статьи 406 Кодекса.

Местные льготы

Органы местного самоуправления, имеют право устанавливать дополнительные налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц, не предусмотренные федеральным законодательством.

Для получения льгот по уплате налогов физические лица, имеющие право на них, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

Уведомление о выбранных объектах налогообложения, в отношении которых предоставляется налоговая льгота, представляется налогоплательщиком в налоговый орган по своему выбору до 1 ноября года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого в отношении указанных объектов применяется налоговая льгота.

При непредставлении налогоплательщиком, имеющим право на налоговую льготу, уведомления о выбранном

объекте налогообложения налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида с максимальной исчисленной суммой налога.

Порядок исчисления суммы налога

1. Сумма налога исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода отдельно по каждому объекту налогообложения как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы с учетом особенностей, установленных настоящей статьей.

2. В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового периода права собственности на имущество исчисление суммы налога в отношении данного имущества производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых это имущество находилось в собственности налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

3. Если возникновение права собственности на имущество произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно или прекращение права собственности на имущество произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц возникновения (прекращения) указанного права.

Если возникновение права собственности на имущество произошло после 15-го числа соответствующего месяца или прекращение права произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц возникновения (прекращения) указанного права не учитывается при определении коэффициента для расчета налога.

Сумма налога за первые четыре налоговых периода с начала применения порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения исчисляется по формуле (п. 8 ст. 408 НК РФ):

$$\begin{array}{c} \text{Сум-} \\ \text{ма} \\ \text{нало-} \\ \text{га} \end{array} = \left[\begin{array}{c} \text{Сумма} \\ \text{налога} \\ \text{(Н1)} \\ \text{без} \\ \text{учета} \\ \text{пере-} \\ \text{ход-} \\ \text{ных} \\ \text{пра-} \\ \text{вил} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Сумма налога} \\ \text{исходя из инвен-} \\ \text{таризационной} \\ \text{стоимости за год,} \\ \text{предшествую-} \\ \text{щий году пере-} \\ \text{хода на расчет} \\ \text{исходя из када-} \\ \text{стровой стоимо-} \\ \text{сти, либо сумма} \\ \text{налога за 2014 г.} \\ \text{в случае пере-} \\ \text{хода на расчет} \\ \text{исходя из када-} \\ \text{стровой стоимо-} \\ \text{сти с 01.01.2015} \\ \text{(Н2)} \end{array} \right] \times k + \begin{array}{c} \text{Сумма} \\ \text{налога} \\ \text{(Н2)} \end{array}$$

Если сумма налога исходя из кадастровой стоимости без учета переходных правил оказалась меньше, чем сумма налога исходя из инвентаризационной стоимости, налог рассчитают без учета переходных правил — по формуле (п. 9 ст. 408 НК РФ):

$$\begin{array}{c} \text{Сумма} \\ \text{налога} \\ \text{(Н1)} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Налоговая} \\ \text{база после} \\ \text{вычета} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Ставка налога,} \\ \text{действующая по месту} \\ \text{нахождения объекта} \end{array}$$

Эта формула применяется, если имущество принадлежало вам весь год (полных 12 месяцев).

Если вы владели имуществом менее года, то сумма налога за год умножается на коэффициент нахождения объекта в вашей собственности.

Начиная с пятого года налог будет считаться исходя из кадастровой стоимости без применения понижающих коэффициентов.

Пример. Гражданину принадлежит половина квартиры площадью 80 кв. метров, которая имеет кадастровую стоимость 6 МЛН рублей и облагается налогом по ставке 0,1% от кадастровой стоимости.

Вычисляем стоимость квадратного метра:

$$6000000 / 80 = 75000 \text{ рублей.}$$

Теперь из общей площади жилья нужно вычесть стоимость 20-ти квадратных метров. То есть кадастровая стоимость квартиры с учетом налогового вычета составит 60 кв. метров $\times 75$ тыс. р. = 4,5 млн рублей, а сумма вычета соответственно — 1,5 млн. Подставляем данные в формулу расчета:

$$\text{Нк} = (\text{Кадастровая стоимость} - \text{Налоговый вычет}) \times \\ \times \text{Размер доли} \times \text{Налоговая ставка}$$

$$\text{Нк} = (6000000 - 1500000) \times 0,5 \times 0,1\% = 2250 \text{ р.}$$

Итого: сумма налога на имущество, рассчитанная по кадастровой стоимости равна 2250 р.

Порядок и сроки уплаты налога

1. Налог подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

2. Налог уплачивается по месту нахождения объекта налогообложения на основании налогового уведомления, направляемого налогоплательщику налоговым органом.

Направление налогового уведомления осуществляется в срок не позднее 30 дней до наступления срока платежа.

Налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

Если этот документ собственники имущества не получают за месяц до срока уплаты налога, ФНС России рекомендует проявить инициативу, обратившись в инспекцию лично.

3. Налогоплательщик уплачивает налог не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

Вопросы для самопроверки

1. Какое имущество является объектом налогообложения по налогу на имущество физических лиц?
2. Как узнать кадастровую стоимость квартиры или дома?
3. Кто имеет право на льготу, освобождающую от уплаты налога?
4. В отношении какого количества квартир может применяться льгота?
5. Кто рассчитывает налог на имущество физических лиц?

Рекомендуемая литература

1. НК РФ.
2. Гладких С.Р. Налог на имущество физических лиц: комментарий к главе 32 Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный). — М.: Юстицинформ, 2015. — 248 с.

Тема 13. Торговый сбор

Законодательным органам трех субъектов Российской Федерации — городам федерального значения Москве, Санкт-Петербургу и Севастополю — п. 4 ст. 4 Федерального закона от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» была предоставлена возможность ввести на их территориях с 1 июля 2015 г. торговый сбор. Депутаты Московской городской думы такой возможностью воспользовались, приняв Закон г. Москвы от 17.12.2014 № 62 «О торговом сборе»,

согласно которому с указанной даты на территории г. Москвы установлен торговый сбор в соответствии с гл. 33 НК РФ (ст. 1 Закона № 62).

С 1 января 2015 года Налоговый кодекс РФ дополнен гл. 33 «Торговый сбор».

Торговый сбор входит в число местных налогов (ст. 15 НК РФ).

Плательщики сбора и объекты обложения

Плательщиками торгового сбора являются организации и ИП, которые ведут торговую деятельность на территории г. Москвы с использованием объектов торговли — движимого или недвижимого имущества (п. 1 ст. 411 НК РФ). Какая именно торговля подпадает под уплату торгового сбора (объекты обложения) и какие плательщики должны его платить, показано в таблице ниже.

Таблица 1.

Объекты обложения торговым сбором в Москве

Вид торговли	Пример
Торговля через стационарные торговые объекты с торговым залом (пп. 3 п. 2 ст. 413 НК РФ, ст. 2 Закона № 62)	Магазины, павильоны
Торговля через стационарные торговые объекты без торгового зала. Исключение — автозаправочные станции (пп. 1 п. 2 ст. 413 НК РФ, ст. 2 Закона № 62)	Палатки, киоски
Торговля через нестационарные торговые объекты, включая развозную и разносную розничную торговлю (пп. 2 п. 2 ст. 413 НК РФ, ст. 2 Закона № 62)	Торговля с автомобиля, автолавки, автоприцепа, с рук, лотка
Деятельность управляющих компаний по организации розничных рынков (п. 3 ст. 413 НК РФ, ст. 2 Закона № 62)	Фирмы, управляющие рынками

При этом в Налоговом кодексе РФ не уточняется, на каком праве фирма или предприниматель должны пользоваться объектом торговли. Не имеет значения, находится магазин или торговый павильон в собственности или же арендуется. Главное здесь — сам факт осуществления торговли через торговый объект (п. 1 ст. 412 НК РФ). Поэтому в случае, когда фирма (бизнесмен) сдает магазин, а арендатор торгует в нем, плательщиком торгового сбора будет являться арендатор.

То же самое касается и случая, когда фирма (бизнесмен) зарегистрирована, допустим, в Самаре, а торговлю ведет в столице. Торговый сбор придется все равно платить, несмотря на то, что компания (предприниматель) зарегистрирована не в Москве (Письмо Минфина России от 10.02.2015 № 03–11–11/5522).

А вот если компания зарегистрирована в столице, а торговлю ведет за ее пределами, например в Московской области, перечислять торговый сбор не надо. Дело в том, что этот сбор относится к местным налогам (п. 3 ст. 15 НК РФ). И чтобы его платить на определенной территории, он должен быть введен в действие конкретным муниципалитетом. На территории Московской области в настоящее время торговый сбор не введен, значит, и платить его тем, кто торгует в Подмоскovie, не следует.

Освобождение от торгового сбора. Льготы

Торговый сбор не уплачивают:

- индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения по видам деятельности, в отношении которых введен торговый сбор (п. 2 ст. 411, пп. 1–3 ст. 413 НК РФ);
- налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) по видам деятельности, в отношении которых введен торговый сбор (п. 2 ст. 411, пп. 1–3 ст. 413 НК РФ);
- лица, осуществляющие торговлю путем отпуска товаров со склада;

- организации (индивидуальные предприниматели), которые осуществляют торговлю через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, являющиеся автозаправочными станциями;

- лица, в отношении которых установлены льготы (п. 4 ст. 12, п. 3 ст. 410 НК РФ, ст. 3 Закона г. Москвы от 17.12.2014 № 62): организации федеральной почтовой связи (пп. 1 п. 2 ст. 3 Закона № 62); автономные, бюджетные и казенные учреждения (пп. 2 п. 2 ст. 3 Закона № 62); фирмы и предприниматели, которые торгуют с использованием торговых (вендинговых) автоматов (пп. 1 п. 1 ст. 3 Закона № 62); бизнесмены и организации, осуществляющие торговлю на ярмарках выходного дня, специализированных и региональных ярмарках (пп. 2 п. 1 ст. 3 Закона № 62); компании и предприниматели, торгующие через объекты стационарной и нестационарной торговой сети, расположенные на территории розничных рынков (пп. 3 п. 1 ст. 3 Закона № 62); организации и коммерсанты, занимающиеся разносной розничной торговлей в зданиях, сооружениях, помещениях, находящихся в оперативном управлении автономных, бюджетных и казенных учреждений (пп. 4 п. 1 ст. 3 Закона № 62).

Есть и временные местные льготники. Они освобождаются от уплаты торгового сбора до 2021 г. В частности, это:

- фирмы и бизнесмены, осуществляющие торговлю на территории имущественного комплекса управляющей организации агропродовольственного кластера (пп. 5 п. 1 ст. 3 Закона № 62, п. 5 ст. 3 Закона г. Москвы от 24.06.2015 № 29);

- компании и предприниматели, которые торгуют в кинотеатрах, театрах, музеях (пп. 6 п. 1 ст. 3 Закона № 62). При условии, что доля поступлений от продажи билетов на показ фильмов, спектаклей, в музеи составляет в общем объеме доходов не менее 50%. В противном случае придется платить торговый сбор;

- организации и коммерсанты, торгующие через объекты нестационарной торговой сети со специализацией «Печать» (пп. 7 п. 1 ст. 3 Закона № 62);

- религиозные организации в отношении торговли, осуществляемой в культовых зданиях и сооружениях и на относящихся к ним земельных участках (пп. 3 п. 2 ст. 3 Закона № 62);

- фирмы и предприниматели, занимающиеся торговлей, со следующими основными видами деятельности, указанными при госрегистрации. Это услуги парикмахерских, салонов красоты, услуги стирки, химчистки и окрашивания текстильных и меховых изделий. А также услуги по ремонту одежды и текстильных изделий бытового назначения, обуви, часов и ювелирных изделий, металлической галантереи и ключей (п. 3 ст. 3 Закона № 62).

При условии, что торговля осуществляется через объекты нестационарной торговой сети или стационарной сети без зала либо с залом площадью менее 100 кв. м. А площадь, занятая оборудованием для выкладки и демонстрации товаров, составляет не более 10% общей площади торгового объекта.

Учет в качестве плательщика торгового сбора

Для постановки на учет в налоговом органе в качестве плательщика торгового сбора организация (индивидуальный предприниматель) представляет в инспекцию соответствующее уведомление (пп. 1, 2 ст. 416 НК РФ).

Форма уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора (форма № ТС-1) утверждена Приказом ФНС России от 22.06.2015 № ММВ-7-14/249@.

В уведомлении должна быть отражена информация об объекте обложения сбором согласно п. 1 ст. 416 НК РФ, а также иные сведения, определенные ФНС России (п. 5 ст. 416 НК РФ, п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506). Одно уведомление может быть подано в отношении нескольких видов предпринимательской деятельности и (или) мест осуществления предпринимательской деятельности.

Представить уведомление плательщик сбора вправе как в письменной, так и в электронной форме. Уведомление

в электронной форме направляется по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи. Это следует из п. 6 ст. 416 НК РФ.

Плательщик сбора обязан представить в инспекцию уведомление не позднее пяти рабочих дней с даты возникновения объекта обложения сбором, а если последний день этого срока приходится на выходной или на нерабочий праздничный день, не позднее чем в ближайший следующий за ним рабочий день (пп. 6, 7 ст. 6.1, п. 2 ст. 416 НК РФ).

В учетом положений п. 1 ст. 83, п. 2 ст. 84 НК РФ полагаем, что уведомление следует направлять в инспекцию, которая должна осуществлять постановку на учет в качестве плательщика сбора.

Постановку на учет в качестве плательщика торгового сбора осуществляет налоговый орган (п. 7 ст. 416 НК РФ):

- по месту нахождения объекта недвижимого имущества, если торговая деятельность, в отношении которой установлен сбор, осуществляется с использованием объекта недвижимого имущества;
- по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) — в иных случаях.

Если несколько объектов осуществления видов предпринимательской деятельности, в отношении которых установлен сбор, находятся в Москве на территориях, подведомственных разным инспекциям, постановку на учет осуществляет налоговый орган по месту нахождения того объекта, сведения о котором поступили от плательщика сбора ранее, чем о других объектах (п. 7 ст. 416 НК РФ).

В случае возникновения затруднений с определением места постановки на учет, налоговый орган принимает решение на основе данных, представленных организацией (индивидуальным предпринимателем) (п. 9 ст. 83 НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели обязаны также уведомлять инспекцию:

- о каждом изменении показателей объекта осуществления торговли, которое влечет за собой изменение суммы

сбора, — не позднее пяти рабочих дней со дня соответствующего изменения (п. 6 ст. 6.1, п. 2 ст. 416 НК РФ);

- о прекращении деятельности, в отношении которой установлен торговый сбор (п. 4 ст. 416 НК РФ). В этом случае датой снятия с учета в качестве плательщика сбора будет являться дата прекращения осуществления такой деятельности, указанная в уведомлении (п. 4 ст. 416 НК РФ).

Получив от плательщика торгового сбора уведомление о постановке на учет, инспекция (п. 6 ст. 6.1, пп. 1, 3 ст. 416 НК РФ):

- в течение пяти рабочих дней после получения уведомления ставит плательщика сбора на учет;

- в течение пяти рабочих дней с момента постановки плательщика сбора на учет направляет ему соответствующее свидетельство.

Если плательщик сбора не направил соответствующее уведомление, инспекция вправе поставить его на учет на основании сведений, представленных Департаментом экономической политики и развития города Москвы (п. 1 ст. 416, ст. 418 НК РФ, ст. 4 Закона г. Москвы от 17.12.2014 № 62, п. 1 Положения о Департаменте экономической политики и развития города Москвы, утвержденного Постановлением Правительства Москвы от 17.05.2011 № 210-ПП).

Осуществление деятельности, в отношении которой установлен торговый сбор, без направления уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора приравнивается к ведению деятельности без постановки на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 416 НК РФ). Ответственность за нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе установлена ст. 116 НК РФ.

Исчисление и уплата сбора

Сумма сбора определяется плательщиком самостоятельно для каждого объекта обложения сбором начиная с периода обложения, в котором возник объект обложения сбором. Исчисляется она как произведение ставки сбора в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности и фактического значения физической характеристики

соответствующего объекта осуществления торговли (п. 1 ст. 417 НК РФ).

Ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь (п. 1 ст. 415 НК РФ). При этом нормативными правовыми актами (законом) могут устанавливаться дифференцированные ставки сбора в зависимости (п. 6 ст. 415 НК РФ):

- от территории осуществления конкретного вида торговой деятельности;
- от категории плательщика сбора;
- от особенностей осуществления отдельных видов торговли;
- от особенностей объектов осуществления торговли.

При этом ставка сбора может быть снижена вплоть до нуля.

Статьей 2 Закона № 62 установлены ставки сбора:

- 40 500 руб. — для развозной и разносной розничной торговли (п. 2);
- 50 руб. с 1 кв. м площади розничного рынка — для деятельности по организации розничных рынков (п. 4), а также для торговли через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, нестационарной торговой сети (п. 1) и торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы (п. 3).

При этом ставки сбора для торговли через объекты стационарной и нестационарной торговой сети установлены дифференцированно в зависимости от места их нахождения в Москве. Вся территория Москвы поделена на три зоны (распределение территории города по зонам приведено в указанном Законе № 62):

- в пределах ЦАО г. Москвы (далее — первая зона);
- в пределах МКАД за исключением территории ЦАО (вторая зона);
- за пределами МКАД (третья зона).

В части торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, осуществлено разделение также на объекты, площадь которых не превышает и превышает 50 кв. м. Площадь же торгового зала в целях гл. 33 НК РФ определяется в соответствии с пп. 5 п. 3 ст. 346.43 НК РФ (п. 5 ст. 415 НК РФ).

Напомним, что согласно указанному пп. 5 п. 3 ст. 346.43 НК РФ под площадью торгового зала понимается часть магазина, павильона, занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей.

Минфин России в Письме от 29.04.2015 № 03-11-06/24876 разъяснил, что площадь проходов для покупателей, которые ведут к торговому залу, а не находятся внутри него (лестницы, тамбуры, коридоры и т.п.), в площадь торгового зала не включается.

Не относится к площади торгового зала и площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей.

Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Давая в Письме от 27.03.2015 № 03-11-06/3/17199, 03-11-06/3/17214 разъяснения по вопросу о порядке определения площади торгового зала арендованного помещения в целях исчисления и уплаты торгового сбора, Минфин России обратил внимание, что при осуществлении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли через арендованные объекты торговли следует учитывать положения ст. 607 ГК РФ. Согласно указанной норме в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору

в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным. Следовательно, площадь торгового зала арендованного помещения должна быть указана в договоре аренды.

Размеры установленных ставок приведены в таблице 10.

Таблица 10.

Ставки торгового сбора, руб.

Месторасположение	Ставка сбора для объектов г. Москвы	Стационарная торговая сеть с торговым залом площадью	
		до 50 кв. м	свыше 50 кв. м
Первая зона	81 000	60 000	1200 руб. за каждый метр площади ТЗ в пределах 50 кв. м + 50 руб. за каждый кв. м площади свыше 50 кв. м
Вторая зона	40 500	30 000	600 руб. за каждый метр площади ТЗ в пределах 50 кв. м + 50 руб. за каждый кв. м площади свыше 50 кв. м
Третья зона	28 350	21 000	420 руб. за каждый метр площади ТЗ в пределах 50 кв. м + 50 руб. за каждый кв. м площади свыше 50 кв. м

Уплату сбора плательщику надлежит произвести не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения (п. 2 ст. 417 НК РФ). Период же обложения торговым сбором установлен как квартал (ст. 414 НК РФ). Поэтому уплату сбора необходимо осуществить до 25-го числа месяца, следующего за окончившимся кварталом.

Пример. Организация применяет УСН и занимается розничной торговлей. Магазин площадью 73 кв. м, через который ведется торговая деятельность, расположен в Северном административном округе г. Москвы, в пределах МКАД. 3 июля 2019г. организацией направлено в инспекцию по месту нахождения торгового магазина уведомление о постановке на налоговый учет в качестве плательщика торгового сбора.

Для объектов стационарной торговой сети с торговым залом площадью свыше 50 кв. м Законом № 62 предусмотрены следующие ставки торгового сбора:

– 600 руб. — за каждый квадратный метр площади торгового зала, не превышающей 50 кв. м;

– 50 руб. — за каждый полный (неполный) квадратный метр площади торгового зала свыше 50 кв. м.

Сумма торгового сбора за III квартал 2019 г. составит 31 150 руб. $(600 \text{ руб./кв. м} \times 50 \text{ кв. м} + 50 \text{ руб./кв. м} \times 23 \text{ кв. м})$.

Уплатить их организация должна до 25 октября 2019 г. включительно.

Учет сумм торгового сбора

В НК РФ также были внесены поправки, позволяющие учитывать сумму торгового сбора в расходах при различных налоговых режимах.

Организации на общем режиме не вправе учесть сумму уплаченного торгового сбора в расходах (п. 19 ст. 270 НК РФ). Но на сумму торгового сбора организация сможет уменьшить налог на прибыль к уплате. Согласно п. 10 ст. 286 НК РФ плательщики торгового сбора вправе снизить на сумму сбора величину налога (авансового платежа), исчисленного по итогам налогового (отчетного) периода. При этом уменьшается сумма налога, подлежащая уплате в бюджет г. Москвы. Уменьшать сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в другой субъект РФ нельзя.

Сумму налога разрешается снизить на сумму торгового сбора, фактически уплаченного с начала налогового периода до даты уплаты налога или авансового платежа.

Индивидуальные предприниматели на общем режиме, уплачивающие торговый сбор, вправе уменьшить сумму НДС, исчисленного по итогам налогового периода по ставке 13%, на сумму торгового сбора, уплаченного в этом налоговом периоде (п. 5 ст. 225 НК РФ).

Согласно п. 8 ст. 346.21 НК РФ организации и предприниматели, применяющие УСН вправе уменьшить сумму налога (авансового платежа), исчисленного по итогам налогового или отчетного периода и зачисляемую в консолидированный бюджет г. Москвы, на сумму торгового сбора, уплаченного в течение этого налогового (отчетного) периода.

Вопросы для самопроверки

1. Порядок постановки и снятия с учета плательщиков торгового сбора?
2. Как дифференцированы ставки торгового сбора?
3. Льготы по торговому сбору?
4. Охарактеризуйте объекты обложения торгового сбора
5. Каков порядок учета торгового сбора при разных налоговых режимах?

Рекомендуемая литература

1. НК РФ, глава 33.
2. Закон г. Москвы от 17.12.2014 № 62 «О торговом сборе».
3. Горбунова Т. Торговый сбор — 2018. Как рассчитывать и как платить // Финансовая газета. — 2018. — № 21. — С. 7–8.
4. Федорович В. Торговый сбор: объект обложения из уведомления и акта // Практический бухгалтерский учет.

Официальные материалы и комментарии. — 2017. — № 9. — С. 43–53.

5. Гаврилов С.В. Торговый сбор: проблемы и пути совершенствования // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. — 2016. — № 8. — С. 18–29.

Глава 3.

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Общий режим налогообложения предполагает уплату налогоплательщиками федеральных, региональных и местных налогов.

Федеральные налоги действуют на территории всех регионов России, а региональные — только в тех, где законодательный орган принял специальный закон об их введении, устанавливающий ставки, формы отчетности и сроки уплаты налогов. Местные налоги вводятся в действие актами местных органов власти.

Однако для поддержки малого бизнеса, сельского хозяйства необходимо установление такого порядка налогообложения, который позволил бы улучшить экономическое состояние существующих предприятий и дал толчок к развитию малого бизнеса в отраслях производственной сферы.

Установление специальных налоговых режимов в отношении субъектов малого и среднего бизнеса продиктовано необходимостью учета при налогообложении, учитывая направления их деятельности (сельское хозяйство) и объемов.

Согласно статье 18 Налогового кодекса Российской Федерации, специальные налоговые режимы устанавливаются НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые НК РФ и иными актами законодательства о налогах

и сборах. Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13–15 НК РФ.

Специальные налоговые режимы:

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 для отдельных видов деятельности — ЕНВД;
4. система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции — СН при СРП.

Специальные налоговые режимы создавались для целей учета особенностей экономической деятельности отдельных категорий налогоплательщиков. Для противодействия уклонения от уплаты налогов, оптимизации механизма налогообложения посредством некоторого упрощения учета, вследствие чего отмечается уменьшение количества налоговой отчетности. В ряде случаев упрощенная система налогообложения позволяет налогоплательщикам не только платить меньше налогов в количественном аспекте, но и платить налог по более низким ставкам, что является способом поддержки субъектов малого предпринимательства.

Тема 14.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН)

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога организациями предусматривает замену уплаты:

1. налога на прибыль организаций,
2. налога на имущество организаций.

Налогоплательщики

Сельскохозяйственные организации, у которых доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, которая производилась ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70% от общей суммы доходов от реализации.

Кроме того применять ЕСХН могут:

сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие) у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 процентов.

Пример. ООО «Птица Плюс» выращивает кур (ОКП 98 4100), осуществляет их первичную переработку (забой) (ОКДП 1511231), а затем из мяса птицы производит различные полуфабрикаты (пельмени, котлеты, фарш и т.д.), то есть осуществляет промышленную переработку сельскохозяйственного сырья собственного производства. В отчетном периоде затраты на выращивание кур составили 1 000 000 руб., на первичную переработку — 200 000 руб., на последующую (промышленную) переработку — 500 000 руб. Общий доход от реализации — 2 000 000 руб. (в том числе от реализации охлажденного и замороженного мяса — 1 200 000 руб., от реализации полуфабрикатов — 800 000 руб.).

Доля доходов от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, в общем доходе от реализации товаров равна 60% $((1\,200\,000 / 2\,000\,000) \text{ руб.} \times 100\%)$. Остальные 40% составляют доход от реализации продукции промыш-

ленной переработки. Но в этом доходе заложен и доход от реализации продукции первичной переработки (мяса птицы). Определим долю дохода от реализации мяса птицы в доходе от реализации мясных полуфабрикатов: $((1\,000\,000 + 200\,000) / (1\,000\,000 + 200\,000 + 500\,000))$ руб. $\times 100\% = 70,6\%$.

Таким образом, 70,6% выручки, полученной в отчетном периоде от продажи мясных полуфабрикатов, составляет выручка от реализации мяса, а именно 564 800 руб. (800 000 руб. $\times 70,6\%$). Доля от реализации продукции первичной переработки, входящей в состав мясных полуфабрикатов, в общей величине дохода от реализации равна 28,2% $((564\,800 / 2\,000\,000)$ руб. $\times 100\%$). Суммируя результат, получаем, что доля дохода предприятия пищевой промышленности от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, в общем доходе от реализации товаров составляет 88,2% $(60 + 28,2)$. Таким образом, ООО «Птица Плюс» вправе перейти на ЕСХН.

Расчет доли от реализации сельскохозяйственной продукции по приведенному выше алгоритму организация должна проводить ежегодно. Если в каком-либо году эта доля станет ниже 70%, то организация утрачивает право на применение ЕСХН и должна перейти на общий режим налогообложения.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговая база

1. Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы при уплате ЕСХН признаются исключительно **кассовым методом**, т.е. в момент оплаты.

Пример. ООО «Нива» начислила в сентябре заработную плату работникам — 620 000 руб., а выплатила в октябре

только 326 000 руб. Значит, в расходах для целей ЕСХН можно признать — 326 000 руб. и только в октябре.

При применении ЕСХН налогоплательщик включает в расходы затраты на приобретение основных средств и нематериальных активов сразу, в момент ввода в эксплуатацию при условии, что они оплачены или по мере уплаты.

Налоговая база	=	Доходы	—	Расходы
		<i>Доходы признаются кассовым методом. Перечень доходов приведен в ст. 249, 250 НК РФ гл. 25 «Налог на прибыль»</i>		<i>Расходы признаются кассовым методом. Перечень расходов приведен в гл. 26.1 «ЕСХН». Перечень расходов закрыт и не подлежит расширенному толкованию, ст. 346.5 НК РФ</i>

Пример. ООО «Нива» находясь, на ЕСХН купила комбайн «Дон- 2000» за 6 000 000 руб. и ввело его в эксплуатацию. Комбайн был оплачен на 50%, остальная сумма будет по условиям договора выплачена в рассрочку в следующем году. Значит, в текущем году для целей ЕСХН в расходах можно признать 3 000 000 руб.

Таким образом, амортизация на основные средства и НМА при применении ЕСХН начисляется только в бухгалтерском учете.

Если за налоговый (отчетный) период расходы больше доходов, то налоговая база признается равной нулю, а убыток к переносится на будущее, на 10 лет.

Налоговый период. Отчетный период

1. Налоговым периодом признается календарный год.
2. Отчетным периодом признается полугодие.

Налоговая ставка

Срок, с которого применяется налоговая ставка	Налоговая ставка	Основание
С 01.01.2019	6%	ст. 346.8 НК РФ; ст. 1 Федерального закона от 07.03.2018 N 51-ФЗ
Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 0 до 6 % для всех или отдельных категорий налогоплательщиков (см. п. 2 ст. 346.8 НК РФ)		

Порядок расчета налога

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа. Авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

Налоговая декларация

Налогоплательщики ЕСХН представляют налоговую декларацию только по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом и не позднее этого срока уплачивают налог.

Уплаченные ранее авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода.

Вопросы для самоконтроля

1. Кто может перейти на уплату ЕСХН?
2. Кто не может применять ЕСХН?
3. Что является налоговой базой?

4. Что такое кассовый метод признания доходов и расходов?
5. Назовите ставки ЕСХН
6. Когда уплачивается авансовый платеж по ЕСХН?
7. Когда подается налоговая декларация за налоговый период?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Глава 26.1.
2. Горелышева М. А. Специальные налоговые режимы для сельхозпроизводителей: ЕСХН и УСН // Экономика и менеджмент инновационных технологий. — 2017. — №. 2. — С. 132–135.
3. Елина Л.А. Плательщики ЕСХН станут плательщиками НДС // Главная книга. — 2018. — № 23. — С. 50–51.
4. Теперь все регионы могут снижать ставки по ЕСХН вплоть до 0% // Главная книга. — 2019. — № 2. — С. 14.
5. [Единый сельскохозяйственный налог. Арбитраж от 14.06.2018] // Малая бухгалтерия. — 2018. — № 4. — С. 108–112.
6. Феоктистов И.А., Толмачев И.А. Сельскохозяйственные предприятия: особенности бухгалтерского учета и налогообложения: калькуляция себестоимости / Под ред. Т.Н. Межуевой. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2018. — 400 с.
7. Данилов С. ЕСХН расширяет круг пользователей // Практическая бухгалтерия. — 2016. — № 9. — С. 36–41.

Тема 15.

Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения применяется с 2003 г. наряду с другими системами налогообложения и регулируется главой 26.2 НК РФ.

Для налогоплательщиков, желающих применять упрощенную систему налогообложения, установлены некоторые ограничения. Они должны соблюдать следующие условия:

1. Средняя численность работников за налоговый (отчетный) период — не более 100 человек.

2. Доход по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения — не более 112,5 млн рублей, величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год.

3. Размер доходов, при превышении которого налогоплательщики утрачивают право применять УСН — 150 млн рублей.

4. Остаточная стоимость основных средств, подлежащих амортизации, — не выше 150 млн руб.

5. Доля непосредственного участия других организаций — не более 25%.

Данное ограничение (п. 5) не распространяется на:

а) организации, где уставный капитал состоит полностью из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%;

б) некоммерческие организации, в т.ч. потребкооперации, которые действуют в соответствии с Законом РФ от 19.06.1992 № 3085-1;

в) хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, действующие в соответствии с вышеуказанным Законом;

г) созданные научными и образовательными учреждениями хозяйственные общества, работа которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и соблюдающие вышеназванные обязательные условия.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 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;
 - добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых);
 - игорным бизнесом;
- 9) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на единый сельскохозяйственный налог;
- 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, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов;
- 13) казенные и бюджетные учреждения;
- 14) иностранные организации.

Порядок перехода на УСН

1. Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения со следующего календарного года, уведомляют

об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения.

В уведомлении указывают размер доходов за 9 месяцев текущего года, а также о средней численности работников за указанный период и остаточной стоимости основных средств состоянию на 1 октября текущего года.

2. Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на упрощенную систему налогообложения не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель признаются налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

3. Организации и индивидуальные предприниматели, которые до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками ЕНВД, вправе на основании уведомления перейти на УСНО с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога.

4. Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, превысили 60 МЛН рублей, то он считается утратившим право на применение УСНО с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение (или несоответствие иным требованиям). Информировать об этом налоговый орган в течение 15 календарных дней по окончании отчетного (налогового) периода.

5. Налогоплательщик, применяющий УСН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает это сделать.

7. Налогоплательщик вправе вновь перейти на УСН не ранее чем через один год после того, как он утратил право на ее применение.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налогоплательщик вправе ежегодно (с начала нового налогового периода) менять объект налогообложения независимо от продолжительности применения УСН. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления налогоплательщик обязан уведомить¹ об этом налоговый орган до 31 декабря предшествующего года.

Выбор объекта налогообложения, по общему правилу, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, права выбора не имеют и применяют в качестве объекта доходы, уменьшенные на величину расходов.

Ставки

I вариант, когда объектом налогообложения выбраны доходы, — ставка 6%.

II вариант — доходы, уменьшенные на величину расходов, — ставка 15%. Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах 5–15%.

Порядок определения доходов и расходов

При определении объекта налогообложения налогоплательщики учитывают доходы от реализации и вне-

¹ Приложение 3.

реализационные доходы в соответствии с НК РФ (ст. 249, 250). Не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ, а также:

- доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций;
- доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые НДФЛ.

Расходы определяются в соответствии со ст. 346.16 НК РФ.

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты (за поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, передачу имущественных прав).

При использовании объекта налогообложения «доходы минус расходы», налогоплательщик вправе учитывать страховые взносы в расходах.

При использовании объекта налогообложения «доходы» на сумму страховых взносов можно уменьшать единый налог (но не более чем на 50 процентов).

Применение УСН освобождает организации от уплаты:

- налога на прибыль организаций;
- НДС (за исключением случаев ввоза товаров на таможенную территорию РФ и при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории РФ);

- налога на имущество организаций;

Применение УСН индивидуальными предпринимателями освобождает их от уплаты:

- налога на доходы физических лиц;
- НДС (за исключением случаев ввоза товаров на таможенную территорию РФ и при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором

о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории РФ);

- налога на имущество (физических лиц), используемое для предпринимательской деятельности.

При этом организации и индивидуальные предприниматели обеспечивают своевременную и полную уплату единого налога.

Налоговый и отчетные периоды

Налоговый период — календарный год

Отчетные периоды — I квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года.

Налогоплательщики, выбравшие объектом доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют авансовые платежи по фактически полученным доходам, рассчитанным нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания I квартала, полугодия, 9 месяцев с учетом авансовых платежей.

Сумма налога (авансовых платежей) уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, но не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налогоплательщики, выбравшие объектом налогообложения доходы, уменьшенные на расходы, исчисляют авансовые платежи по итогам каждого отчетного периода исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с учетом сумм авансовых платежей, а также вправе уменьшить полученные доходы не только на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование своих работников, но и на сумму страховых взносов в виде фиксированного платежа, уплаченного за свое страхование.

Порядок уплаты и декларация

Уплата налога и квартальных авансовых платежей производится по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя.

Налог по итогам календарного года уплачивается с подачей декларации организациями не позднее 31 марта следующего года, индивидуальными предпринимателями — не позднее 30 апреля следующего года.

Авансовые платежи уплачиваются организациями и предпринимателями по итогам первого квартала, полугодия и 9 месяцев не позднее 25-го числа первого месяца, следующего со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности на основании книги учета доходов и расходов.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, ведут учет доходов и расходов (ст. 346.15 и 346.16 НК), а также основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют УСН, по итогам календарного года должны представить налоговую декларацию. Налогоплательщики-организации представляют налоговую декларацию не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Индивидуальные предприниматели сдают налоговую декларацию не позднее 30 апреля (в налоговые органы по месту своего жительства).

Вопросы для самоконтроля

1. При каких условиях организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения?
2. Какие налогоплательщики не вправе применять упрощенную систему налогообложения?
3. Каков порядок признания доходов и расходов?

4. Кто устанавливает ставки единого налога при УСН?
5. Преимущества и недостатки применения упрощенной системы налогообложения?
6. Замену каких налогов предусматривает уплата организациями единого налога при упрощенной системе налогообложения?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Глава 26.5.
2. Семенихин В.В. Упрощенная система налогообложения. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2018. — 996 с.
3. Кравченко И.В. УСН: смена «упрощенного» объекта // Главная книга. — 2018. — № 23. — С. 38–43.
4. Паршина Л.Ю. Об уменьшении единого «упрощенного» налога на сумму торгового сбора // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2018. — № 11. — С. 46–49.
5. Лермонтов Ю.М. Переход на УСН // Финансовая газета. — 2018. — № 27. — С. 11.
6. Сухов А.Б. Когда учитываются затраты при переходе на УСНО с другого спецрежима? // Бухгалтер Крыма. — 2018. — № 12. — С. 34–36.

Тема 16.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) вводят на своей территории местные власти. Вводя единый налог, местные власти обязаны руководствоваться гл. 26.3 Налогового кодекса РФ. До 1 января 2013 г. применение ЕНВД было обязательным (п. 1 ст. 346.28 НК РФ). Это значит, что организации и индивидуальные предприниматели,

которые соответствовали установленным условиям, должны были перейти на «вмененку» в обязательном порядке. Также они не могли по собственному желанию перейти с ЕНВД на другой режим налогообложения.

Суть этой системы налогообложения заключается в том, что при исчислении и уплате ЕНВД налогоплательщики руководствуются размером вмененного им дохода, который установлен Налоговым кодексом РФ (абз. 2 ст. 346.27, ст. 346.29 НК РФ). При этом размер реально полученного ими дохода значения не имеет.

Основные особенности указанного спецрежима заключаются в следующем.

1. С 01.01.2013 г. ЕНВД можно применять в добровольном порядке (абз. 2 п. 1 ст. 346.28 НК РФ). Это значит, что перейти на этот спецрежим можно по собственной инициативе. При этом для перехода на «вмененку» должны выполняться следующие условия (п. 1 ст. 346.26, абз. 1 п. 1 ст. 346.28 НК РФ):

- данный режим в установленном порядке введен на территории муниципального образования, где вы осуществляете предпринимательскую деятельность;
- в местном нормативном правовом акте о введении ЕНВД упомянут ваш вид деятельности.

Исключение: организации и индивидуальные предприниматели, которые не вправе применять ЕНВД в силу пп. 2.1, 2.2 ст. 346.26 НК РФ.

2. Наряду с ЕНВД можно применять и иные налоговые режимы (например, ОСН, УСН или патентную систему налогообложения). Основание — п. 1 ст. 346.26 НК РФ. При этом нужно вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (п. 7 ст. 346.26 НК РФ).

Раздельный учет обязателен также, если одновременно осуществляется несколько видов «вмененной» деятельности (п. 6 ст. 346.26 НК РФ).

3. Применение ЕНВД освобождает налогоплательщиков от уплаты ряда налогов (абз. 2 п. 1 ст. 18, п. 4 ст. 346.26 НК РФ). Например, организации на ЕНВД не платят налог

на прибыль, НДС, налог на имущество (с 1 января 2015 г. указанное освобождение не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость).

4. Организации, которые платят ЕНВД, ведут бухгалтерский учет и представляют бухгалтерскую отчетность в обычном порядке (пп. 1 ч. 1 ст. 2, ч. 1 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Налог платят организации и предприниматели, занимающиеся определенными видами бизнеса.

Виды бизнеса, подпадающие под ЕНВД, определяют местные власти. Но не произвольно, а выбирая из перечня, приведенного в п. 2 ст. 346.26 гл. 26.3 НК РФ:

- бытовые услуги (по Общероссийскому классификатору услуг населению ОК 002–93);
- ветеринарные услуги;
- ремонт, техническое обслуживание и мойка транспортных средств;
- предоставление в пользование мест для машин;
- розничная торговля, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов (ярмарки, киоски, торговые автоматы), а также объекты нестационарной торговой сети (автолавки, лотки);
- услуги общественного питания с использованием зала площадью не более 150 кв. м;
- услуги общественного питания через объекты, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- размещения рекламы на транспортных средствах;
- распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций
- перевозка пассажиров и грузов организациями или предпринимателями, имеющими в собственности не более 20 транспортных средств;
- распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;
- размещение рекламы на транспортных средствах;

- услуги по временному размещению и проживанию, если общая площадь помещений составляет не более 500 кв. м;
- услуги по передаче во временное владение и (или) в пользование:
 - торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов;
 - объектов нестационарной торговой сети;
 - объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;
 - услуги по передаче в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети.

Местные власти могут облагать единым налогом все перечисленные виды бизнеса либо только некоторые из них.

Налогоплательщики не вправе применять систему налогообложения в виде ЕНВД в случаях, если (п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ):

1. Деятельность, подпадающая под ЕНВД, осуществляется в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности);

2. Деятельность, подпадающая под ЕНВД, осуществляется в рамках договора доверительного управления имуществом (п. 1 ст. 1012 ГК РФ);

3. Деятельность осуществляется налогоплательщиком, который относится к категории крупнейших в соответствии со ст. 83 НК РФ.

4. Налогоплательщики ЕСХН реализуют произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в рамках облагаемой ЕНВД деятельности по розничной торговле и общественному питанию

Кроме того, на уплату ЕНВД не переводятся (п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ):

1) организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;

2) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25% (пп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ);

4) учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части деятельности по оказанию услуг общественного питания, предусмотренной пп. 8 п. 2 ст. 346.26 НК РФ, если такие услуги являются неотъемлемой частью процесса функционирования этих учреждений и оказываются непосредственно данными учреждениями (пп. 4 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ).

5) организации и индивидуальные предприниматели, которые оказывают услуги по сдаче в аренду автозаправочных и автогазозаправочных станций в рамках деятельности, предусмотренной пп. 13 и 14 п. 2 ст. 346.26 НК РФ (пп. 5 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ).

6) учреждения, которым присвоен статус государственного или муниципального органа управления;

7) индивидуальные предприниматели, перешедшие в соответствии с гл. 26.2 НК РФ на УСН на основе патента по тем видам деятельности, которые по решениям соответствующих представительных органов переведены на ЕНВД (пп. 3 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ).

Налоги, от которых освобождаются налогоплательщики ЕНВД

Если организация по виду деятельности платит ЕНВД, то освобождается от уплаты налога на прибыль, НДС (за исключением НДС при ввозе товаров в Россию), налога на имущество, а индивидуальные предприниматели — налог на доходы физических лиц.

Все остальные налоги и сборы необходимо исчислять и платить в общем порядке, в том числе и страховые взносы по 212-ФЗ и 125-ФЗ.

Сумма единого налога уменьшается:

- на сумму уплаченных страховых взносов;
- на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

В расчет берутся выплаты только тем работникам, которые заняты в сферах деятельности, подпадающих под ЕНВД. При этом сумма ЕНВД не может быть уменьшена более чем на 50%.

Учет в налоговой инспекции

Не позднее пяти дней с того момента, как организации (ИП) начали вести деятельность, облагаемую ЕНВД, необходимо подать в налоговую инспекцию заявление о постановке на учет. Организации одновременно с заявлением представляют заверенные у нотариуса копии:

- свидетельства о постановке на налоговый учет;
- свидетельства о государственной регистрации;
- свидетельства о внесении записи в ЕГРЮЛ.

Индивидуальные предприниматели одновременно с заявлением представляют заверенные у нотариуса копии:

- свидетельства о постановке на учет в налоговой инспекции;
- свидетельства о государственной регистрации.

Объект налогообложения

Объект обложения единым налогом — вмененный доход. Это потенциальный доход, который, по расчетам региональных властей, вы должны получать от вашего бизнеса, облагаемого ЕНВД.

Налоговая база

Вмененный доход рассчитывается по формуле:

$$\text{ВД} = \text{БД} \times \text{К1} \times \text{К2} \times (\text{ФП1} + \text{ФП2} + \text{ФП3}),$$

Базовая доходность на единицу натурального показателя

Натуральный показатель — это показатель, от которого в наибольшей степени зависит величина дохода от того или иного бизнеса. Для розничной торговли это торговая площадь, для перевозки пассажиров — количество автомобилей

и автобусов и т.д. Базовая доходность на единицу натурального показателя — это усредненный доход, который должна приносить за определенный промежуток времени единица натурального показателя: 1 квадратный метр торговой площади, один автомобиль и т.д.

Величина базовой доходности и натуральные показатели установлены в ст. 346.29 Налогового кодекса РФ. Вот некоторые из них:

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (руб.)
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1 500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1 800

Продолжение таблицы

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (руб.)
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	5 000
Размещение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств, на которых размещена реклама	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Общая площадь помещения для временного размещения и проживания (в квадратных метрах)	1 000

Местные власти не вправе самостоятельно устанавливать базовую доходность и натуральные показатели для определенных видов бизнеса.

- **Количество единиц натурального показателя**

Число единиц натурального показателя подсчитывается на дату расчета единого налога. Рассчитывают «вмененный» налог ежемесячно. Для того чтобы определить ЕНВД за квартал, месячную сумму налога умножают на три (если, конечно, за каждый месяц квартала суммы налога одинаковы). Однако величина физического показателя может измениться. Например, в фирме, которая оказывает бытовые услуги, может возрасти численность работников или в автотранспортной компании может увеличиться количество автомобилей. Если это случилось, то новая величина натурального показателя участвует в расчете единого налога с начала того месяца, в котором произошло изменение.

- **Корректирующие коэффициенты**

Налоговый кодекс устанавливает два корректирующих коэффициента — К1 и К2.

К1 — это коэффициент-дефлятор. Устанавливают коэффициент К1 на календарный год. В 2019 г. коэффициент-дефлятор равен — 1,915.

К2 — это корректирующий коэффициент базовой доходности. Он учитывает особенности деятельности организации или предпринимателя: ассортимент товаров, сезонность, режим работы, величину доходов и т.п. Этот коэффициент устанавливают местные власти на календарный год. Причем значение К2 может колебаться в пределах от 0,005 до 1.

Налоговый период

Налоговый период по единому налогу — квартал.

Если организация или предприниматель зарегистрировались в середине квартала, то ЕНВД считают, начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации.

$$\text{НБм} = ((\text{БД} \times \text{К1} \times \text{К2} \times \text{ФП}) / \text{КД}) \times \text{Кдвд},$$

где НБм — налоговая база за неполный месяц;

БД — базовая доходность;

К1 — коэффициент-дефлятор;

К2 — корректирующий коэффициент;
ФП — значение физического показателя;
КД — количество календарных дней в месяце;
КДвд — фактическое количество дней ведения «вмененной» деятельности.

Ставка налога

Ставка ЕНВД — 15% (п. 1 ст. 346.31 НК РФ), но нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя могут быть установлены ставки единого налога в пределах от 7,5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов «вмененной» деятельности (п. 2 ст. 346.31 НК РФ в ред. Федерального закона от 13.07.2015 № 232-ФЗ, ст. 346.30 НК РФ).

Порядок и сроки уплаты налога

Рассчитать сумму налога к уплате в бюджет поможет одна из формул, приведенных в таблице.

Налогоплательщик	Расчет ЕНВД к уплате в бюджет*
Организация	1. $\text{ЕНВД(УП)} = \text{ЕНВД(НБ)} - \text{СВОСС} - \text{ПВН}$, если $(\text{СВОСС} + \text{ПВН}) \leq 0,5 \text{ ЕНВД(НБ)}$
	2. $\text{ЕНВД(УП)} = 0,5 \text{ ЕНВД(НБ)}$, если $(\text{СВОСС} + \text{ПВН}) > 0,5 \text{ ЕНВД(НБ)}$
Индивидуальный предприниматель	1. $\text{ЕНВД(УП)} = \text{ЕНВД(НБ)} - \text{СВОСС} - \text{СВОСС(ИП)} - \text{ПВН}$, если $(\text{СВОСС} + \text{СВОСС(ИП)} + \text{ПВН}) \leq 0,5 \text{ ЕНВД(НБ)}$
	2. $\text{ЕНВД(УП)} = 0,5 \text{ ЕНВД(НБ)}$, если $(\text{СВОСС} + \text{СВОСС(ИП)} + \text{ПВН}) > 0,5 \text{ ЕНВД(НБ)}$

Примечание:

* ЕНВД(УП) — окончательная сумма ЕНВД, подлежащая уплате в бюджет;

ЕНВД(НБ) — ЕНВД, исчисленный с налоговой базы;
СВОСС — страховые взносы на обязательное страхование, уплаченные за работников;

ПВН — пособия по временной нетрудоспособности, выплаченные работникам;

СВОСС(ИП) — страховые взносы в виде фиксированных платежей, уплаченные индивидуальным предпринимателем.

Начисленную сумму ЕНВД можно уменьшить:

- на сумму уплаченных страховых взносов;
- на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

При этом «вмененный» налог не может быть уменьшен более чем на 50%.

В расчет берутся выплаты только тем работникам, которые заняты в сферах деятельности, подпадающих под ЕНВД.

ЕНВД нужно перечислять ежеквартально не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Порядок и сроки представления отчетности

Налоговая декларация по единому налогу подается в налоговую инспекцию по итогам прошедшего квартала в течение 20 дней после окончания квартала.

Вопросы для самоконтроля

1. В отношении каких видов предпринимательской деятельности может применяться система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход?

2. Какие условия должны выполняться для того, чтобы розничная торговля и услуги общественного питания находились в режиме действия единого налога на вмененный доход?

3. Замену, каких налогов предусматривает уплата организациями единого налога на вмененный доход?

4. Что такое вмененный доход?

5. Что такое базовая доходность?

6. Какие значения могут быть установлены субъектами Российской Федерации для корректирующего коэффициента K_2 ?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Глава 26.3.

2. Гришина О.П. Вопросы, касающиеся порядка заполнения декларации по ЕНВД // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2019. — № 3. — С. 41–43.

3. Фирфарова Н.В. Потеря права на применение «вмененки» и освобождение от НДС // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2018. — № 11. — С. 40–45.

4. [Единый налог на вмененный доход. Арбитраж от 19.02.2019] // Малая бухгалтерия. — 2019. — № 1. — С. 62–65.

Тема 17.

Патентная система налогообложения

В силу положения гл. 26.5 НК РФ патентная система налогообложения является самостоятельным специальным налоговым режимом, который применяется в добровольном порядке и лишь в тех субъектах РФ, где этот налоговый режим установлен региональным законодательством (п. 1 ст. 346.43 НК РФ).

Так, например, в Москве патентная система налогообложения введена Законом г. Москвы от 31.10.2012 № 53 «О патентной системе налогообложения», а в Московской области — Законом Московской области от 06.11.2012 № 164/2012-ОЗ «О патентной системе налогообложения на территории Московской области» (принят Постановлением Московской областной Думы от 25.10.2012 № 9/30-П).

Условия применения патентной системы налогообложения

В соответствии с пп. 2, 5, 6 ст. 346.43 НК РФ применять патентную систему налогообложения могут лишь индивидуальные предприниматели при одновременном соблюдении следующих условий, которые должны выполняться в течение всего срока действия патента:

- вид деятельности, который осуществляет или намерен осуществлять предприниматель после приобретения патента, указан в п. 2 ст. 346.43 НК РФ. В данном случае предприниматель вправе применять патент при оказании услуг (выполнении работ) как для населения, так и для организаций. Если субъекты РФ расширят данный перечень и дополнят его иными бытовыми услугами, указанными в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности и услуг в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, определяются Правительством Российской Федерации, применять патентную систему налогообложения при оказании таких услуг можно лишь в отношении тех из них, которые предоставляются только населению (Письмо Минфина России от 28.12.2012 № 03–11–11/398);

- предприниматель самостоятельно осуществляет деятельность либо с привлечением наемного персонала (в том числе по договорам гражданско-правового характера), средняя численность которого за период выдачи патента не превышает 15 чел.;

- предпринимательская деятельность не осуществляется по договору простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом.

В случае нарушения хотя бы одного из перечисленных условий в течение срока действия патента предприниматель обязан перейти на общий режим налогообложения.

Форма расчетов с покупателями и заказчиками никоим образом не влияет на возможность применения патентной

системы налогообложения, следовательно, предприниматель может получать оплату от организаций и населения как в наличной, так и в безналичной формах (Письмо Минфина России от 21.01.2013 N 03–11–12/07).

Индивидуальный предприниматель, применяющий патентную систему налогообложения, согласно пп. 10 и 11 ст. 346.43 НК РФ, освобождается от уплаты следующих налогов:

- НДС (за исключением НДС при импорте товаров и при проведении операций по договорам совместной деятельности, доверительного управления имуществом или по концессионным соглашениям);

- налога на имущество физических лиц (только в отношении имущества, которое используется в предпринимательской деятельности на патенте (с 1 января 2015 г. данное освобождение не распространяется на объекты обложения налогом на имущество физлиц, в отношении которых база по налогу исходя из кадастровой стоимости);

- НДФЛ (только по доходам, полученным при ведении предпринимательской деятельности на патенте).

Если в период применения патентной системы налогообложения предприниматель получает доходы по обязательствам предыдущих периодов, в которых он применял другую систему налогообложения, полученные доходы по указанному основанию от НДФЛ не освобождаются даже в случае продолжения осуществления того же вида деятельности, что и ранее.

В соответствии с п. 12 ст. 346.43 НК РФ переход на патентную систему налогообложения не освобождает предпринимателя от исполнения обязанностей налогового агента по НДС (ст. 161 НК РФ) и НДФЛ (п. 1 ст. 226 НК РФ).

Между тем предприниматель, применяющий патентную систему налогообложения, освобождается от представления налоговой декларации по данному специальному режиму (ст. 346.52 НК РФ).

Предприниматель, применяющий патентную систему, должен платить взносы на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование со своих доходов, а также с доходов, выплачиваемых наемным сотрудникам.

Уменьшить стоимость патента на сумму страховых взносов нельзя, поскольку гл. 26.5 НК РФ такая возможность не предусмотрена.

Патентные виды деятельности. В п. 2 ст. 346.43 НК РФ установлен перечень видов деятельности, на которые предприниматель может получить патент. Как уже было отмечено, субъекты РФ вправе дополнить данный перечень в отношении иных бытовых услуг (пп. 2 п. 8 ст. 346.43 НК РФ). Если предприниматель планирует одновременно заниматься несколькими из перечисленных видов деятельности, он обязан получить патенты на каждый из них.

Каждый патент выдается только на один вид предпринимательской деятельности.

Налоговые органы могут выдавать патенты, действующие на территории одного или нескольких муниципальных образований. Патенты на перевозку грузов и пассажиров автомобильным и водным транспортом, развозную и разносную розничную торговлю действуют только в пределах субъекта РФ (пп. 1.1 п. 8 ст. 346.43 НК РФ и абз. 1 п. 2 ст. 346.45 НК РФ).

Порядок получения и срок действия патента

Применение патентной системы налогообложения можно начать в любое время. С этой целью необходимо приобрести патент на определенный срок, который может быть установлен от 1 до 12 мес. включительно, но в пределах одного календарного года (п. 5 ст. 346.45 НК РФ). Это значит, что налоговый период не может начинаться в одном календарном году, а заканчиваться в другом. Датой начала ведения патентной деятельности является дата начала действия патента, указанная в нем (п. 1 ст. 346.46 НК РФ).

Для применения патентной системы налогообложения необходимо представить в налоговую инспекцию заявление

не позднее чем за 10 рабочих дней до того, как предприниматель планирует начать применение патентной системы. Заявление составляется по форме № 26.5–1, утвержденной Приказом ФНС России от 14.12.2012 № ММВ-7–3/957@.

Заявление по указанной форме нужно представить:

- в налоговую инспекцию по месту жительства в случае ведения деятельности в субъекте РФ, в котором проживает предприниматель;

- в налоговую инспекцию, в которой предприниматель зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, в случае если ведение деятельности будет осуществляться на территории региона, в котором индивидуальный предприниматель не состоит на учете по месту жительства;

- в любую налоговую инспекцию, расположенную на территории региона, в котором планируется вести деятельность, если в данном регионе индивидуальный предприниматель не состоит на учете по месту жительства или в качестве индивидуального предпринимателя на патентной системе.

Налоговая инспекция обязана выдать индивидуальному предпринимателю (направить заказным письмом) патент по форме № 26.5-П или уведомить его об отказе в выдаче патента в течение 5 рабочих дней после получения заявления (п. 3 ст. 346.45 НК РФ).

В случае выдачи патента одновременно с ним предпринимателю выдается (направляется заказным письмом) уведомление о постановке его на учет в налоговом органе как применяющего патентную систему налогообложения (форма № 2–3-Учет «Уведомление о постановке на учет физического лица в налоговом органе»). При отказе в выдаче патента постановка на учет в налоговой инспекции не осуществляется (Письмо ФНС России от 29.12.2012 № ПА-4–6/22635@).

Отказ в выдаче патента. Согласно п. 4 ст. 346.45 НК РФ отказ в выдаче патента может быть получен, если:

- вид деятельности, указанный в заявлении, не соответствует установленному перечню видов предпринимательской деятельности;

- дата перехода на патентную систему налогообложения, указанная в заявлении, относится к году утраты права на применение патента либо была прекращена соответствующая предпринимательская деятельность;
- срок действия патента, указанный в заявлении, не соответствует установленному лимиту;
- существует недоимка по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения.

Как следует из п. 1 ст. 346.43 НК РФ, индивидуальный предприниматель, применяющий патентную систему налогообложения, может совмещать ее с любым другим налоговым режимом.

Стоимость патента и порядок его оплаты

Стоимость патента определяется с учетом вида предпринимательской деятельности, потенциально возможного годового дохода, установленного региональным законом для заявленного вида деятельности, а также продолжительности налогового периода, на который выдается патент (от 1 до 12 мес.).

Годовая стоимость патента определяется по формуле:

$$\Pi_c = D_r \times 6\%,$$

где Π_c — стоимость патента на 12 мес., руб.;

D_r — потенциально возможный годовой доход по заявленному виду деятельности, руб.

Размер потенциально возможного годового дохода устанавливается региональным законодательством.

Потенциально возможный годовой доход не может превышать 1 000 000 руб. Между тем субъектам РФ предоставлено право увеличивать верхний предел по некоторым видам деятельности (пп. 7, 8 ст. 346.43 НК РФ).

Минимальный и максимальный размеры потенциально возможного годового дохода подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год (п. 9 ст. 346.43 НК РФ) по формуле:

$$D_{\min(\max)} = \Pi D_r \cdot K_d,$$

где $D_{\min(\max)}$ — min (max) размер потенциально возможного годового дохода на очередной год;

$ПД_r$ — min (max) размер потенциально возможного годового дохода;

K_d — коэффициент-дефлятор, необходимый в целях применения главы 26.5 «Патентная система налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации, в 2019 г. равен 1,518.

При приобретении патента на срок меньше, чем 12 мес., стоимость патента рассчитывается в соответствии с п. 1 ст. 346.51 НК РФ в следующем порядке:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Стоимость} & & \text{Потен-} & & \text{N (число} \\ \text{патента} & & \text{циально} & & \text{месяцев} \\ \text{на N меся-} & = & \text{возмож-} & & \text{— от 1} \\ \text{цев} & & \text{ный доход} & / & \text{до 11,} \\ & & \text{по данно-} & 12 \times & \text{накото-} \\ & & \text{му виду} & & \text{рые вы} \\ & & \text{деятельно-} & & \text{поку-} \\ & & \text{сти} & & \text{паете} \\ & & & & \text{патент)} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Ставка} \\ \text{налога} \\ \text{6\%} \end{array}$$

Срок уплаты зависит от срока, на который покупается патент (п. 2 ст. 346.51 НК РФ):

– на срок до 6 месяцев, то налог нужно перечислить одной суммой в любое время в течение срока действия патента (пп. 1 п. 2 ст. 346.51 НК РФ).

– на 6 — 12 месяцев, нужно сделать два платежа (пп. 2 п. 2 ст. 346.51 НК РФ):

1. 1/3 стоимости — в течение 90 календарных дней с начала действия патента;

2. 2/3 стоимости — в оставшийся срок патента.

По налогу на ПСН декларации подавать не нужно (ст. 346.52 НК РФ).

ПСН очень удобна для предпринимателей, у которых небольшой бизнес. При этом у ПСН есть как плюсы, так и минусы.

Плюсы:

3. низкая налоговая нагрузка;
4. размер налога не зависит от фактического дохода. Если удастся заработать больше, стоимость патента не изменится;
5. не нужно сдавать декларацию по ПСН;
6. патент можно купить на любое количество месяцев в пределах календарного года;
7. не нужно оплачивать патент сразу;
8. много видов деятельности, для которых применима ПСН.

Минусы:

1. ограничения по количеству работников и доходам;
2. если от деятельности получен убыток, патент все равно придется оплатить;
3. стоимость патента нельзя уменьшить на страховые взносы за себя или за работников;
4. нужно вести учет доходов;
5. при совмещении ПСН с другими режимами нужно вести отдельный учет.

Вопросы для самоконтроля

1. В отношении каких видов предпринимательской деятельности может применяться патентная система налогообложения?
2. Какие условия должны выполняться для того, чтобы розничная торговля и услуги общественного питания находились в режиме действия единого налога на вмененный доход?
3. Замену каких налогов предусматривает уплата индивидуальными предпринимателями единого налога при патентной системе налогообложения?
4. Какие показатели влияют на величину единого налога при патентной системе налогообложения?
5. Какие недостатки и преимущества можно выделить у патентной системы налогообложения?
6. Каков порядок и сроки оплаты патента?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Глава 26.5.
2. Анищенко А.В. Патентная система налогообложения: в помощь предпринимателю. — М.: Редакция «Российской газеты», 2018. — Вып. 4. — 160 с.
3. Никитин А.Ю. Считаем объекты для целей ПСН // Главная книга. — 2018. — № 17. — С. 43–44.
4. Копина А.А. Применение упрощенной и патентной систем налогообложения субъектами малого и среднего предпринимательства // Налоги. — 2018. — № 13. — С. 1, 3–8.
5. Семенихин В.В. Патентная система налогообложения. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2018. — 261 с.
6. Патентная система налогообложения. Арбитраж от 12.03.2019 // Малая бухгалтерия. — 2019. — № 2. — С. 78–82.

Тема 18.

Налог на профессиональный доход

С 01.01.2019 в г. Москве, Московской и Калужской областях, а также в Татарстане действует специальный налоговый режим в виде налога на профессиональный доход.

Если деятельность ведется в нескольких субъектах РФ, где действует спецрежим, то можно выбрать один из них для ведения деятельности. Место ведения деятельности можно менять не чаще одного раза в календарный год (ч. 3 ст. 2 Закона «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Спецрежим можно применять до 31 декабря 2028 г. включительно, но этот период, возможно, продлят. В данный период ставки налога не увеличат, а предельную сумму дохода

для расчета налога не уменьшат (ст. 1 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ, п. 8 ст. 1 НК РФ).

Применять спецрежим могут физлица, в том числе ИП. Для применения спецрежима регистрация в качестве ИП не нужна, если этого не требует законодательство по виду осуществляемой деятельности (ч. 6 ст. 2 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Доход налогоплательщика за календарный год ограничен суммой в 2,4 млн руб. Если лимит превышен, лицо теряет право применять спецрежим. Со дня превышения лимита доходы нужно облагать НДФЛ, а ИП может перейти на другой спецрежим, к примеру УСН, уведомив налоговый орган (Письмо ФНС России от 26.12.2018 № СД-4-3/25577@). Все доходы, к которым до превышения лимита применялся налог на профессиональный доход, пересчитывать не нужно.

Не могут перейти на уплату налога на профессиональный доход лица, если они (ч. 2 ст. 4 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ):

- перепродают имущественные права, товары (кроме личных вещей);
- продают подакцизные товары и товары, подлежащие обязательной маркировке;
- занимаются добычей и (или) продажей полезных ископаемых;
- имеют работников, с которыми заключены трудовые договоры;
- ведут посредническую деятельность;
- оказывают услуги по доставке товаров с приемом платежей в пользу других лиц (исключение — доставка с применением ККТ, которую зарегистрировал продавец товаров).

Кроме того, ИП не разрешено совмещать налог на профессиональный доход с другими спецрежимами или с общей системой налогообложения (уплата НДФЛ).

Если выполняются все условия перехода на уплату НПД и принято решение о его использовании, нужно встать на учет в качестве плательщика налога на профессиональный доход.

Все действия налогоплательщика и налогового органа по вопросам взаимодействия, расчета и уплаты налога, контролю доходов, снятию с учета ведутся с использованием мобильного приложения «Мой налог».

Предприниматель на УСН, ЕСХН или ЕНВД должен в течение месяца со дня постановки на учет в качестве плательщика НПД уведомить налоговую инспекцию по месту жительства (месту ведения предпринимательской деятельности) о прекращении применения соответствующего спецрежима. В противном случае постановка на учет в качестве плательщика НПД аннулируется (ч. 4, 5 ст. 15 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Формы уведомлений еще не утверждены. ФНС России рекомендует до их утверждения подавать действующие формы уведомлений по прекращению деятельности в рамках спецрежимов (Письмо от 10.01.2019 № СД-4-3/101@).

Преимущества применения спецрежима:

- доходы в рамках спецрежима не облагаются НДФЛ (ч. 8 ст. 2 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ);
- ИП не платят НДС (исключение — «ввозной» НДС, в том числе при завершении действия процедуры свободной таможенной зоны на территории ОЭЗ в Калининградской области) (ч. 9 ст. 2 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ);
- не нужно сдавать отчетность (ст. 13 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ);
- предоставлено право уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в добровольном порядке. Максимальный размер таких взносов ограничен (ч. 11 ст. 2 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ, ст. 29 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ).

Граждане РФ могут встать на учет следующими способами:

- подать заявление, паспортные данные и фотографию через специальное мобильное приложение «Мой налог» (ч. 4 ст. 5 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ);

- подать только заявление через личный кабинет налогоплательщика (ч. 2 ст. 5 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ);
- подать в налоговую с помощью кредитной организации паспортные данные и заявление с применением ЭЦП кредитной организации (ч. 5 ст. 5 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Граждане ЕАЭС могут встать на учет такими же способами, как и граждане РФ, однако не могут подать заявление через приложение «Мой налог».

Налоговый орган может отказать в постановке на учет. Причины для отказа следующие:

- между представленными документами, сведениями есть противоречия (ч. 6 ст. 5 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ);
- информация не соответствует сведениям, имеющимся у инспекции (ч. 7 ст. 5 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ);
- лицо не соответствует требованиям, установленным для применения спецрежима (ч. 8 ст. 5 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Налоговый орган должен уведомить о постановке на учет. Если известен адрес электронной почты налогоплательщика, то сообщение должны направить на него в течение трех дней со дня постановки на учет начиная с 09.01.2019, а если неизвестен — на бумажном носителе. Если адрес регистрации налогоплательщика находится не в России, то сообщение не направляется (Письмо ФНС России от 28.12.2018 № ЕД-4-20/25962@).

Прекратить использовать спецрежим можно по заявлению в любое время. Налоговый орган может снять с учета налогоплательщика и без его заявления, если выявит, что тот больше не соответствует требованиям, установленным для применения спецрежима. Например, доходы по спецрежиму нарастающим итогом с начала календарного года превысят 2,4 млн руб. В таком случае уведомление о снятии с учета поступит через приложение «Мой налог». Если постановка на учет проводилась с помощью кредитной организации, то ей тоже придет уведомление о снятии физлица с учета.

Можно повторно встать на учет в качестве плательщика налога на профессиональный доход при отсутствии недоимки по налогу, задолженности по пеням и штрафам (ч. 11 ст. 5 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Необходимо уплачивать налог с доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Не нужно платить налог в рамках спецрежима со следующих доходов (ч. 2 ст. 6 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ):

- полученных в рамках трудовых отношений;
- от продажи недвижимости, транспорта;
- от передачи имущественных прав на недвижимость, например, от сдачи в аренду нежилого помещения. Исключение — доходы от аренды (найма) жилых помещений;
- государственных и муниципальных служащих (кроме доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений);
- от продажи имущества, которое использовалось для личных нужд;
- от продажи долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и производных финансовых инструментов;
- от ведения деятельности по договорам простого товарищества (договорам о совместной деятельности) или договорам доверительного управления имуществом;
- по гражданско-правовым договорам, если заказчик — текущий работодатель или бывший работодатель, который был им меньше двух лет назад;
- от определенных видов услуг, при этом физлицо должно состоять на учете в налоговом органе, например (п. 70 ст. 217 НК РФ):
 - по присмотру и уходу за детьми, больными, пожилыми людьми, достигшими 80 лет, иными лицами, нуждающимися в постоянном постороннем уходе по заключению медицинской организации;
 - репетиторству;

- уборке жилых помещений, ведению домашнего хозяйства.
- от уступки (переуступки) прав требований;
- в натуральной форме;
- от арбитражного управления, от деятельности медиатора, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвокатской и оценочной деятельностью.

Если физлицо оказывает услуги в субъекте РФ, где введен НПД, и в субъектах РФ, где он не действует, уплачивать налог можно со всех полученных доходов, если соблюдены следующие условия (Письмо ФНС России от 21.02.2019 № СД-4-3/3012@):

- эти доходы являются объектом обложения налогом на профессиональный доход;
- при регистрации в качестве плательщика такого налога был выбран субъект, где введен НПД;
- соблюдены другие ограничения для его применения, предусмотренные Законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ.

Доходы определяются с каждой операции, облагаемой налогом. При получении денежных средств налогоплательщик должен передать сведения о произведенных расчетах в налоговый орган через приложение «Мой налог» или через оператора либо кредитную организацию.

Если налогоплательщик использует в расчетах посредников, то сведения о каждой операции или сводные данные за месяц нужно передать в инспекцию не позднее 9-го числа следующего месяца. Посредник может сам подать в налоговый орган данные о расчетах с применением ККТ, тогда в приложении «Мой налог» отчитываться по таким операциям не нужно (ч. 2 ст. 14 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Если налогоплательщик возвратит суммы, полученные в счет оплаты (аванса), доходы уменьшаются на сумму возврата в том периоде, в котором получен доход (ч. 3 ст. 8 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Сумму налога не нужно считать самому, она определяется налоговым органом. После этого не позднее 12-го числа

месяца, следующего за истекшим месяцем, придет уведомление в приложении «Мой налог» с суммой налога и реквизитами для его уплаты (ч. 2 ст. 11 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Для исчисления налога применяются две ставки (ст. 10 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ):

- 4% — при реализации физическим лицам;
- 6% — при реализации ИП и юридическим лицам.

При реализации иностранцам действуют те же ставки: 4% для физических лиц и 6% для юридических (Письмо ФНС России от 19.04.2019 № СД-4-3/7497@).

Налог можно уменьшить на вычет, размер которого не может быть больше 10 000 руб., рассчитанный нарастающим итогом. Сумма вычета зависит от ставки налога (ч. 1, 2 ст. 12 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ):

1. налог исчислен по ставке 4% — 1% от дохода;
2. налог исчислен по ставке 6% — 2% от дохода.

Вычет после его применения повторно не предоставляется. При этом срок его использования не ограничен (ч. 3 ст. 12 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Налог уплачивается по итогам месяца (налоговый период). Первым налоговым периодом будет период со дня постановки на учет до конца календарного месяца, следующего за месяцем, в котором была постановка на учет (ч. 1, 2 ст. 9 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Если налог меньше 100 руб., то эта сумма добавится к сумме налога к уплате по итогам следующего месяца.

При снятии с учета последним налоговым периодом будет период с начала календарного месяца, в котором проводится снятие с учета, до дня снятия с учета (ч. 3 ст. 9 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Если постановка на учет и снятие с учета осуществлены в течение календарного месяца, налоговым периодом будет период со дня постановки на учет до дня снятия с учета (ч. 4 ст. 9 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Заплатить налог нужно не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим, одним из способов:

- самостоятельно, в том числе через приложение «Мой налог»;
- уполномочить кредитную организацию или оператора электронной площадки (тогда налоговая направит уведомление им);
- уполномочить налоговый орган на списание налога с банковского счета и перечисление его в бюджет через приложение «Мой налог».

За нарушение порядка и (или) сроков передачи в инспекцию сведений о расчете, который учитывается в доходах, определена ответственность (ст. 129.13, 129.14 НК РФ):

- для налогоплательщика:
 - штраф в размере 20% от суммы расчета;
 - штраф в размере суммы расчета — при повторном нарушении в течение шести месяцев;
- для уполномоченных операторов электронной площадки или кредитных организаций — штраф 20% от суммы расчета, но не менее 200 руб. за сведения о каждом расчете, не переданные в налоговый орган.

У организации в отношении облагаемого дохода, выплаченного плательщику налога на профессиональный доход, не возникает обязанностей налогового агента. Соответственно, платить НДФЛ с таких доходов и представлять справку 2-НДФЛ, расчет 6-НДФЛ не надо. Условием такого освобождения является, в частности, наличие гражданско-правового договора (ГПД) и отсутствие с самозанятым лицом трудовых отношений либо их прекращение не менее двух лет назад (ч. 8 ст. 2, п. 8 ч. 2 ст. 6 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Выплаты плательщику налога на профессиональный доход не надо облагать страховыми взносами и отражать в отчетности по страховым взносам при условии (п. 8 ч. 2 ст. 6, ч. 1, 2 ст. 15 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ):

- отсутствия с таким лицом трудовых отношений либо их завершения не менее двух лет назад;

- наличия чека из приложения «Мой налог». В нем, в частности, должны быть указаны дата, время, сумма платежа, Ф.И.О. самозанятого лица и его идентификационный номер.

Исключением являются случаи, когда по условиям ГПД организация перечисляет взносы на травматизм на выплаты самозанятому лицу.

Если самозанятый оказывает услуги в субъекте РФ, где введен НПД, и в субъектах РФ, где он не действует, уплачивать НПД он может со всех полученных доходов, если соблюдены следующие условия (Письмо ФНС России от 21.02.2019 № СД-4-3/3012@):

- эти доходы являются объектом обложения налогом на профессиональный доход;

- при регистрации в качестве плательщика такого налога был выбран субъект, где введен НПД;

- соблюдены другие ограничения для его применения, предусмотренные Законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ.

Если самозанятое лицо утратило право на применение спецрежима, с даты его утраты обязанность исчислять и уплачивать НДФЛ и страховые взносы в отношении этого лица возлагается на организацию (Письмо ФНС России от 20.02.2019 № СД-4-3/2899@).

Организации могут учитывать в составе расходов затраты на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав) у плательщиков налога на профессиональный доход. Для подтверждения таких расходов нужен чек, сформированный в приложении «Мой налог» (ч. 8, 9, 10 ст. 15 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ, Письмо ФНС России от 20.02.2019 № СД-4-3/2899@).

Вопросы для самоконтроля

1. В отношении каких видов предпринимательской деятельности может применяться налог на профессиональный доход?

2. Какие ограничения установлены для применения налога на профессиональный доход?
3. Замену, каких налогов предусматривает уплата налога на профессиональный доход?
4. Каков порядок начала применения и прекращения данного специального налогового режима?
5. Какие недостатки и преимущества можно выделить у специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»?

Рекомендуемая литература

1. Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)».
2. Орлова Е. Специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» // Налоговый вестник — Консультации. Разъяснения. Мнения. — 2019. — № 1. — С. 28–40.
3. Вронская Л. Налог на профессиональный доход: эксперимент по легализации доходов самозанятых граждан // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. — 2019. — № 1. — С. 17–31; № 2. — С. 21–28.
4. Сваин Б.Л. Комментарий к Федеральному закону от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» // Нормативные акты для бухгалтера. — 2019. — № 1. — С. 58–61
5. Волохова А. Изучаем документооборот по новому спецрежиму // Малая бухгалтерия. — 2019. — № 2. — С. 98–104.
6. Бассейн М. Работа бизнеса с самозанятыми лицами // Практический бухгалтерский учет. — 2019. — № 4. — С. 63–69.

Глава 4.

СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

Тема 19.

Страховые взносы

Страховые взносы — обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования (статья 8 НК РФ).

С 1 января 2017 г. страховые взносы регулируются главой 34 «Страховые взносы» НК РФ.

Плательщики и объекты обложения

Плательщики (ст. 419 НК РФ) и объект обложения (ст. 420 НК РФ) обобщены в таблице 11.

База для исчисления взносов

База для исчисления страховых взносов для плательщиков, производящих выплаты в пользу физических лиц (ст. 421 НК РФ), определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и иных вознаграждений,

Таблица 11.

**Объект страховыми взносами для разных
категорий плательщиков (п. 1 ст. 420 НК РФ)**

Плательщики — лица, производящие выплаты физ. лицам (организации, ИП, физические лица, не являющиеся ИП)	Плательщики — самозанятые лица (ИП, нотариусы, адвокаты)
Выплаты и иные вознаграждения начисленные (организациями и ИП) / выплаченные (физ. лицами) в рамках отношений:	
трудовых (ТК РФ)	доход
по договорам гражданско-правовым, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (2 часть ГК РФ)	
по договорам авторского заказа (4 часть ГК РФ)	
в пользу авторов произведений по договорам отчуждения исключительного права на произведения науки, литературы, искусства (4 часть ГК РФ)	
по договорам лицензионным издательским (4 часть ГК РФ)	
по договорам лицензионным о предоставлении права использования произведениями науки, литературы, искусства (4 часть ГК РФ), в том числе вознаграждения, начисляемые организациями по управлению правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями	

являющихся объектом обложения, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода нарастающим итогом, за исключением сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами (формула 1).

$$\text{База}_{\text{взносы}} = \left(\sum \text{выплаты} + \sum \text{возаграждения} \right) - \sum \begin{matrix} \text{суммы, не} \\ \text{облагаемые} \\ \text{взносами} \end{matrix} \quad (1)$$

Суммы, не подлежащие обложению взносами представлены в статье 422 НК РФ. Например, к ним относятся: государственные пособия, выходные пособия, единовременная материальная помощь, суточные (но не более 700 рублей за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2 500 рублей за каждый день нахождения в заграничной командировке) и другие.

В базу для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством не включаются любые вознаграждения по договорам гражданско-правового характера.

База для начисления страховых взносов по договорам авторского заказа, договора об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательского лицензионного договора, лицензионного договора о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства определяется по формуле 2.

$$\text{База}_{\text{взносы}} = \left(\sum \text{выплаты} + \sum \text{возаграждения} \right) - \sum \text{расходы подтвержденные (по нормативу)} \quad (2)$$

В отношении базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и базы для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством установлена предельная величина обложения, которая ежегодно индексируется Правительством РФ.

Так в 2018 г. Постановлением Правительства РФ от 15.11.2017 № 1378 были установлены предельные величины баз для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности, уплачиваемых на обязательное социальное страхование на случай болезни и в связи с материнством — 815 тыс. руб., на обязательное пенсионное страхование — 1 021 тыс. руб.

Расчетный и отчетные периоды

Статья 423 НК РФ устанавливает расчетный и отчетные периоды.

Расчетный период — календарный год. Каждый плательщик обязан уплатить страховые взносы по итогам расчетного периода. А плательщики, производящие выплаты физическим лицам должны и отчитаться по ним. Такая обязанность сохраняется за ними и по итогам отчетных периодов: первого квартала, полугодия, девяти месяцев календарного года.

Тарифы, порядок исчисления, сроки и порядок уплаты страховых взносов, отчетность плательщиков, производящих выплаты физическим лицам

Уплата взносов производится ежемесячно, а по итогам отчетных периодов представляется Расчет по страховым взносам в ФНС РФ (таблица 12).

Льготные категории плательщиков и тарифы установлены ст. 427 НК РФ.

Помимо пониженных тарифов главой 34 НК РФ предусмотрены дополнительные тарифы страховых взносов (ст. 428 НК РФ), в целях обеспечения финансирования досрочного назначения пенсии категориям лиц, указанным в ст. 30 Закона 400-ФЗ «О страховых пенсиях».

Страхователи определяют ежемесячные обязательные платежи по страховым взносам исходя из базы, исчисленной

Таблица 12.

**Тарифы взносов в 2019г., сроки уплаты
и предоставления отчетности для
плательщиков, производящих выплаты
в пользу физических лиц (за исключением
некоторых категорий страхователей)**

Показатель	Категория плательщиков	
Тарифы взносов, % (ст.426, п. 5 ст. 427 НК РФ)	Плательщики, производящие выплаты физ. лицам, не относимые к льготным категориям	
ПФР	База ≤ 1150 тыс. руб.	База >1150 тыс. руб.
	22,0	10,0
ФСС	База ≤ 865 тыс. руб.	База >865 тыс. руб.
	2,9*	0,0
ФФОМС	Предельная облагаемая величина не установлена	
	5,1	
Сроки уплаты (п. 3 ст. 431 НК РФ)	Ежемесячно не позднее 15-го числа отдельными платежными поручениями	
Отчетность (п. 7 ст. 431 НК РФ)	Расчет по страховым взносам (утв. Приказом ФНС России от 10.10.2016 N ММВ-7-11/551@) — не позднее 30-го числа месяца, следующего за расчетным (отчетным) периодом. За I кв. — 30.04, за полугодие — 30.07, за 9 месяцев — 30.10, за расчетный период — 30.01 следующего года.	

*1,8% — в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 года N 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»).

с начала года, с учетом ежемесячных платежей, уплаченных за предыдущие месяцы (п. 1 ст. 431 НК РФ).

$$\text{ЕП}_{\text{св}} = (\text{Б}_{\text{св}} \times \text{СТ}) - \text{ЕП}_{\text{пред}} \quad (3)$$

где: $\text{ЕП}_{\text{св}}$ — ежемесячный обязательный платеж, который надо уплатить по итогам истекшего календарного месяца по соответствующему виду страхования;

$\text{Б}_{\text{св}}$ — база по страховым взносам, исчисленная нарастающим итогом с начала года до конца месяца, за который производится расчет;

СТ — установленный законом тариф страховых взносов по соответствующему виду страхования;

$\text{ЕП}_{\text{пред}}$ — сумма ежемесячных обязательных платежей, которые были исчислены с начала года по месяцу, предшествующий истекшему.

Страхователь вправе уменьшить страховые взносы, начисленные в ФСС на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством за соответствующий месяц, на сумму выплаченного работникам страхового обеспечения (ст. 431 НК РФ).

Тарифы, порядок расчета фиксированных платежей, сроки уплаты и отчетность самозанятых лиц

Самозанятые лица, не производящих выплат физ. лицам обязаны уплачивать за себя фиксированные платежи (ст. 430 НК РФ), таблица 13.

Если плательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность в течение расчетного периода, размер страховых взносов, подлежащих уплате ими за этот расчетный период, определяется пропорционально количеству календарных месяцев начиная с календарного месяца начала деятельности. За неполный месяц деятельности размер страховых взносов определяется пропорционально количеству календарных дней этого месяца.

Таблица 13.

Размер фиксированных платежей в 2018–2020 гг.

Доход за год	Размер страховых взносов за 2019 год		Размер страховых взносов за 2020 год	
	на ОПС	на ОМС	на ОПС	на ОМС
≤300 тыс. руб.	29 354 руб.	6 884 руб.	32 448 руб.	8 426 руб.
>300 тыс. руб.	29 354 руб. + 1% суммы дохода, превышающего 300 тыс. руб., но всего не более 234 832 руб.		32 448 руб. + 1% суммы дохода, превышающего 300 тыс. руб., но всего не более 259 584 руб.	

Сроки уплаты фиксированных платежей, а также информация об отчетности приведена в таблице 14.

Полномочия ФНС по страховым взносам

Налоговые органы при этом уполномочены:

- контролировать полноту и своевременность уплаты страховых взносов;
- принимать и проверять отчетность;
- осуществляют зачет (возврат) излишне уплаченных (взысканных) сумм;
- взыскивают недоимку, пени и штрафы по страховым взносам, в том числе за 2016 год и предыдущие периоды.

Вопросы для самопроверки

1. Какова роль ФНС России в системе социального страхования?

Таблица 14.

**Сроки уплаты фиксированных платежей
и предоставления отчетности, для лиц,
не производящих выплат физическим лицам**

Тариф, % (ст.425 НК РФ)		ИП, адвокаты, нотариусы и другие само- занятые лица	К(Ф)Х
Сроки уплаты (ст. 432 НК РФ)	СВ _{ПФР} (с дохо- да ≤300 000 руб.)	не позднее 31.12	не позднее 31.12
	СВ _{ФФОМС}	не позднее 31.12	не позднее 31.12
	СВ _{ПФР} (с дохо- да >300 000 руб.)	не позднее 01.04 следую- щего года	не позднее 01.04 следую- щего года
Отчетность (ст. 432 НК РФ)		не сдают	Расчет по страхо- вым взносам до 31.01. следующего года

2. Какие льготы по страховым взносам предусмотрены НК РФ?

3. Как исчисляют и уплачивают за себя страховые взносы самозанятые лица?

4. Как облагается страховыми взносами заработная плата иностранных работников в зависимости от их правового статуса?

5. Поясните порядок обложения страховыми взносами вознаграждения физического лица-агента по агентскому договору?

Тема 20.

Страхование взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Страхование взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — обязательные целевые фискальные платежи. В отличие от налогов уплачиваются не в федеральный, региональный или местный бюджеты. Они поступают в бюджет ФСС РФ и формируют средства на выплату по страховкам пострадавшим работникам (абз. 8 ст. 3, пп. 1 п. 1 ст. 20, ст. 25 Закона № 125-ФЗ) в случае получения ими травмы (увечья) или приобретения профессионального заболевания при выполнении работы.

Основным источником правового регулирования страхования от производственного травматизма является Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Он определяет субъекты страхования, объект и базу для начисления взносов, порядок их расчета и уплаты и т.д. В соответствии с данным законом работодатели уплачивают страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с 2000 г.

Плательщики и объекты обложения

Плательщики взносов — страхователи:

- российские организации;
- иностранные организации, которые ведут деятельность на территории РФ и нанимают на работу российских граждан;
- физические лица, нанимающие лиц, подлежащих данному виду страхования.

Организационно-правовая форма страхователей, форма собственности и применяемый ими режим налогообложения значения не имеют.

Объект обложения взносами:

- выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений;
- выплаты по гражданско-правовым договорам, если данный вид страхования предусмотрен условиями договора.

База обложения

База для исчисления взносов определяется по формуле:

$$\text{База}_{\text{взносы}} = \left(\sum \text{выплаты} + \sum \text{вознаграждения} \right) - \sum \begin{matrix} \text{суммы, не} \\ \text{облагаемые} \\ \text{взносами} \end{matrix}$$

в натуральной ($\leq 20\%$ ТК РФ) + денежной форме (ст. 20.2 125 - ФЗ)

(1)

Перечень необлагаемых выплат приведен в ст. 20.2 Федерального закона № 125-ФЗ. Некоторые из них:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ;
- компенсационные выплаты в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;
- суммы единовременной материальной помощи;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 000 рублей на одного работника за расчетный период;
- суммы платы за обучение;
- суммы, выплачиваемые работодателями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения;
- расходы на командировки работников;
- и другие.

Размер страхового взноса

Размеры страховых тарифов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний установлены ст. 1 Федерального закона от 22.12.2005 № 179-ФЗ, в соответствии со ст. 21 Закона 125-ФЗ.

Страховые тарифы дифференцированы по классам профессионального риска определяемого видом экономической деятельности страхователя в соответствии с установленными правилами.

Правила определения страховых тарифов:

- Размеры тарифа зависят от класса профессионального риска (ст. 21 125-ФЗ), к которому относится основной вид деятельности страхователя, и колеблются в пределах от 0,2% до 8,5% (Федеральный закон от 22.12.2005 № 179-ФЗ) к суммам выплат и иных вознаграждений, начисленным в пользу застрахованных лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам.

- Для конкретных организаций и их подразделений страховой тариф устанавливается на один календарный год. В случае смены организацией вида деятельности в течение этого времени размер страхового тарифа останется неизменным.

- Классификация видов экономической деятельности по классам профессионального риска утверждена Приказом Минтруда России от 25.12.2012 № 625н «Об утверждении Классификации видов экономической деятельности по классам профессионального риска»

- Страховые взносы уплачиваются исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемых органом ФСС РФ. Они устанавливаются с учетом состояния охраны труда (включая результаты специальной оценки условий труда, а также обязательных медосмотров) и расходов на обеспечение по страхованию (абз. 2 п. 1 ст. 22 Закона № 125-ФЗ). Скидка уменьшает размер страхового тарифа, а надбавка, наоборот, его увеличивает.

- Скидки и надбавки устанавливаются на очередной (т.е. следующий за текущим) год по итогам деятельности страхователя за три года, предшествующих текущему (абз. 2 п. 1 ст. 22 Закона № 125-ФЗ, п. 3 Правил установления скидок и надбавок).

- Расчет скидок и надбавок производится в соответствии с методикой, которую утверждает Министерство труда и социальной защиты РФ по согласованию с Минфином России и ФСС РФ.

- Установленные скидки и надбавки не могут превышать 40% страхового тарифа, определенного для соответствующего класса профессионального риска (абз. 2 п. 1 ст. 22 Закона № 125-ФЗ). Порядок установления скидок и надбавок к страховому тарифу регулируется Правилами установления страхователям скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 30.05.2012 № 524.

- Отдельным категориям плательщиков страховых взносов (организациям использующим труд инвалидов, общественные организации инвалидов) установлены льготы, позволяющие им уплачивать взносы исходя из 60% величины установленного страхового тарифа.

Формулы для расчета страховых взносов приведены в таблице 15.

Таблица 15.

Формулы расчета взносов

Расчет страхового взноса		
без скидки и надбавки к страховому тарифу: $СВ = Б_{\text{взносы}} \times СТ$	со скидкой к страховому тарифу: $СВ = Б_{\text{взносы}} \times (СТ - С)$	с надбавкой к страховому тарифу: $СВ = Б_{\text{взносы}} \times (СТ + Н)$

где: СВ — размер страхового взноса;

$Б_{\text{взносы}}$ — база для начисления страховых взносов.

СТ — страховой тариф, установленный страхователю;

С — скидка к страховому тарифу;

Н — надбавка к страховому тарифу.

Страхователь вправе уменьшить страховые взносы, начисленные за соответствующий месяц, на сумму выплаченного работникам страхового обеспечения.

Сроки уплаты и отчетность

Сроки уплаты и отчетность по взносам на травматизм представлены в таблице 16.

Таблица 16.

Сроки уплаты и отчетность по взносам на травматизм

Показатель	Характеристика показателя
Сроки уплаты (ст. 22 125-ФЗ)	Ежемесячно не позднее 15-го числа
Отчетность (ст. 24 125-ФЗ)	4-ФСС (утвержден Приказом ФСС РФ от 26.09.2016 N 381) не позднее 20 числа календарного месяца, следующего за истекшим кварталом на бумажном носителе, не позднее 25 числа за истекшим кварталом — в электронном виде

Полномочия страховщика

ФСС РФ является страховщиком по данному виду страхования (ст. 3 Закона № 125-ФЗ). Именно он осуществляет сбор страховых взносов, регистрирует плательщиков взносов (страхователей), устанавливает скидки и надбавки к страховым тарифам, контролирует правильность исчисления страховых взносов, применения льгот, проводит камеральные и выездные проверки страхователей и др. (пп. 1 п. 1, пп. 1, 2, 8 п. 2 ст. 18 Закона № 125-ФЗ).

Территориальные органы ФСС РФ обеспечивают исполнение обязанности по уплате страховых взносов, в том числе

взыскивают недоимку по таким страховым взносам, пени и штрафы.

Вопросы для самопроверки

1. Поясните, каково значение обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?

2. Какие льготы предусмотрены по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?

3. Как определяются тарифы по страховым взносам на травматизм?

4. Как можно получить скидку к страховому тарифу?

5. Поясните, кем и как осуществляется контроль за уплатой страховых взносов на травматизм?

Рекомендуемая литература

1. Налоговый кодекс РФ.

2. Семенихин В.В. Страховые взносы. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2017. — 517 с.

3. Страховые взносы — 2018 // Практическая бухгалтерия. — 2018. — № 1. — С. 24–25.

4. Пересыпкина Е.И. Уплата страховых взносов по дополнительным тарифам // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2018. — № 10. — С. 39–45.

5. Демидов Г.И. Заполняем расчет по страховым взносам с учетом разъяснений ФНС // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2019. — № 2. — С. 27–37.

6. Казаков Е.С. Пониженные страховые взносы закреплены как постоянные // Бухгалтер Крыма. — 2018. — № 9. — С. 43–47.

7. Страховые взносы глав крестьянских фермерских хозяйств за себя // Главная книга. — 2018. — № 12. — С. 92.