

## НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС). АКЦИЗЫ

В науке налогового права используется большое количество классификаций налогов. Одна из них основывается на делении налогов в зависимости от их перелагаемости на прямые и косвенные. Под перелагаемостью в данном случае понимается перенесение бремени уплаты налога с налогоплательщиков на иных лиц. Соответственно, если налог как юридически, так и фактически уплачивается за счет средств налогоплательщика, то такой налог является прямым. Если же юридический и фактический плательщик налога не совпадают, то такой налог принято именовать косвенным. При косвенном налогообложении владелец товара, работы или услуги при их реализации получает от покупателя в составе цены налоговый платеж, который затем перечисляется государству. Поэтому достаточно часто косвенные налоги характеризуют как налоги на потребление, включаемые в цену товара (работ, услуг) и оплачиваемые конечным потребителем.

С учетом приведенной классификации к прямым налогам относятся так называемые подоходно-поимущественные налоги (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых, налог на игорный бизнес, транспортный налог, налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог). К косвенным налогам относятся налоги на потребление, т.е. налог на добавленную стоимость и акцизы. Признаками косвенного налога обладал и ранее уплачиваемый налог с продаж.

К основной особенности косвенного налогообложения относится то, что косвенные налоги в отличие от прямых не столь заметны для их фактических плательщиков. Они завуалированы в составе цены товаров, работ, услуг, и поэтому не всеми осознаются как публично-правовые платежи. Кроме того, при характеристике косвенных налогов принято обращать внимание на то, что они не зависят от финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и их фискальный эффект достигается даже при убыточной работе.

Косвенные налоги обеспечивают большую долю налоговых поступлений бюджета, поскольку имеют широкий объект налогообложения. Кроме того, косвенные налоги являются активным регулятором экономических отношений, поскольку они часто используются для выравнивания конкурентных условий на потребительском рынке, а также для ограничения потребления отдельных товаров. Следует отметить и то, что косвенные налоги наиболее просты для государства с точки зрения их взимания и при этом сложны для налогоплательщика с точки зрения уклонения от их уплаты.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в силу ст. 143 НК РФ признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Следует специально отметить, что в этом перечне отсутствуют публично-правовые образования. Однако применительно к органам публичной власти, выступающим от имени публично-правовых образований, нужно принимать во внимание позицию Пленума ВАС РФ, изложенную в Постановлении от 30 мая 2014 г. N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость". В этом Постановлении Пленум ВАС РФ отметил, что государственные (муниципальные) органы, имеющие статус юридического лица (государственные или муниципальные учреждения), могут являться плательщиками налога на добавленную стоимость

по совершаемым ими финансово-хозяйственным операциям, если они действуют в собственных интересах в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов, а не реализуют публично-правовые функции соответствующего публично-правового образования и не выступают от его имени в гражданских правоотношениях в порядке, предусмотренном в ст. 125 ГК РФ.

Если же органы публичной власти, совершая хозяйственные операции, признаваемые объектом налогообложения, действуют в интересах публично-правовых образований, то налогоплательщиками налога на добавленную стоимость они не признаются.

Следует также учитывать, что на основании ст. 145 НК РФ большинство организаций и индивидуальных предпринимателей имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков налога на добавленную стоимость при соблюдении следующего условия - за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не должна превышать в совокупности два миллиона рублей.

По смыслу закона институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика направлен на снижение налогового бремени в отношении налогоплательщиков, имеющих незначительные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые налогом на добавленную стоимость.

Для получения такого освобождения организация или индивидуальный предприниматель должны представить соответствующее письменное уведомление и подтверждающие документы в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость признаются следующие операции: 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе на безвозмездной основе; 2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций; 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; 4) ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Исключения из этого правила, т.е. исчерпывающий перечень операций, не порождающих обязанность по уплате налога, закреплен в п. 2 ст. 146, а также в ст. ст. 149 и 150 НК РФ. К ним отнесены: операции, не признаваемые реализацией товаров, работ или услуг (п. 3 ст. 39 НК РФ); операции по реализации некоторых медицинских товаров отечественного и зарубежного производства; оказание услуг по перевозке пассажиров; операции по реализации земельных участков (долей в них) и др.

При толковании понятия "реализация товаров (работ, услуг)" следует руководствоваться определениями, предусмотренными п. п. 3, 4, 5 ст. 38 и пунктом 1 ст. 39 НК РФ с оговорками, предусмотренными положениями главы 21 НК РФ. В частности, необходимо принимать во внимание, что ст. 148 НК РФ исходит из более широкого понятия услуг, включая в них аренду, передачу и предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав и ряд других гражданско-правовых обязательств.

Передача товаров, работ, услуг для собственных нужд как объект налогообложения, к сожалению, в законодательстве о налогах и сборах не раскрывается. Поэтому толкование этого понятия вырабатывается правоприменительной практикой. Например, в некоторых решениях

арбитражных судов указано, что данный объект налогообложения возникает, если одновременно выполняются два условия - имеется сам факт передачи товаров для собственных нужд (передача товаров внутри организации от одного структурного подразделения другому подразделению) и затраты организации на приобретение переданных товаров нельзя учесть в составе расходов, которые уменьшают налог на прибыль.

Не раскрывается в законодательстве о налогах и сборах и понятие "выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления". Суды при его толковании руководствуются совокупностью условий: работы должны выполняться налогоплательщиком для собственных нужд и собственными силами, для выполнения работ должны быть выделены работники налогоплательщика, которым должна выплачиваться заработная плата по нарядам строительства.

Что касается ввоза товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, то исходя из ст. 151 НК РФ, следует учитывать, что в этом случае налог на добавленную стоимость уплачивается при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления и переработки для внутреннего потребления. Соответственно, если товар помещается под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства, то обязанности по уплате налога не возникает. Кроме того, налог не уплачивается при помещении товаров под специальную таможенную процедуру, а также при таможенном декларировании припасов.

Налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется в денежном эквиваленте соответствующего объекта налогообложения. Например, при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) налоговая база по общему правилу определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. При передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

По общему правилу налоговая база определяется налогоплательщиком по наиболее ранней из следующих дат: 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. Иными словами, при реализации товаров (работ, услуг) с условием последующей оплаты объект налогообложения по налогу на добавленную стоимость возникает из самого факта отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг). Если же соглашением сторон была предусмотрена предоплата, то объект налогообложения возникает в момент ее осуществления.

Налоговый период по налогу на добавленную стоимость устанавливается как квартал.

Налоговые ставки по налогу на добавленную стоимость являются дифференцированными. По общему правилу налог уплачивается по ставке 20 процентов. Однако в некоторых случаях налогообложение производится по специальным налоговым ставкам 10 процентов и 0 процентов.

Налогообложение производится по налоговой ставке 10 процентов при реализации указанных в п. 2 ст. 164 НК РФ некоторых продовольственных товаров, товаров для детей, медицинских товаров, периодических печатных изданий, племенных животных, а также услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа.

Налоговая ставка 0 процентов применяется при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, а также работ и услуг, перечисленных в п. 1 ст. 164 НК РФ (как правило, связанных с экспортом товаров). Конституционный Суд РФ в Определении от 15 мая 2007 г. N 372-О-П отметил, что порядок обложения налогом на добавленную стоимость реализации работ и услуг по налоговой ставке 0 процентов напрямую увязывается с фактом применения к реализации товаров, в отношении которых произведены эти работы или услуги, такой же налоговой ставки - 0 процентов. Это связано с тем, что в условиях использования принципа страны назначения налогообложение добавленной стоимости, образуемой при производстве и реализации товаров, происходит на территории страны-импортера. Если товары включены в перечень товаров, реализация которых в соответствии с нормами НК РФ облагается по налоговой ставке налога на добавленную стоимость 0 процентов, то и реализация работ и услуг, связанных с их производством и реализацией, также облагается по налоговой ставке 0 процентов.

В случаях, когда сумма налога на добавленную стоимость определяется расчетным методом (см. п. 4 ст. 164 НК РФ), налоговая ставка по налогу определяется как процентное отношение соответствующей налоговой ставки (10 процентов или 20 процентов) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. В таких случаях налоговые ставки будут определяться по формулам:  $20/(100+20)$  либо  $10/(100+10)$ . Например, налог на добавленную стоимость в случае получения аванса исчисляется по следующей формуле: сумма аванса  $\times 20/120$  (или  $10/110$ ).

Подлежащая к уплате сумма налога на добавленную стоимость исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При этом поскольку налог на добавленную стоимость имеет косвенную природу, то следует учитывать правила переложимости бремени по его уплате на покупателя. Так, в силу ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик дополнительно к цене обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога. Поэтому сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. Более того, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, то суды исходят из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом.

Косвенная природа налога на добавленную стоимость проявляется и в том, что налогоплательщик имеет право уменьшить исчисленную сумму налога на налоговые вычеты. Вычетам в силу ст. 171 НК РФ подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления. В применении налоговых вычетов проявляется и смысл облагаемой рассматриваемым налогом добавленной стоимости. Ею признается разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат на их производство и реализацию.

Например, подлежащая к уплате в бюджет сумма налога на добавленную стоимость от реализации товара определяется в виде разницы между суммой налога, полученной налогоплательщиком в составе цены от поставщика, и суммой налога, которую налогоплательщик заплатил в составе цены приобретенного для продажи товара своему поставщику.

Право на применение налогового вычета может быть реализовано налогоплательщиком при наличии следующих условий: а) товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость; б) товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы; в) наличие счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав и иных документов в случаях, предусмотренных отдельными специальными нормами НК РФ.

Отдельное внимание следует уделить последнему условию. Счет-фактура - это обязательный документ, который должен составляться при осуществлении операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость. В силу п. 3 ст. 168 НК РФ налогоплательщик, реализуя товар (работу, услугу), обязан выдать покупателю счет-фактуру с выделением суммы налога на добавленную стоимость для того, чтобы покупатель имел возможность воспользоваться налоговым вычетом. В связи с этим Конституционный Суд РФ в Постановлении от 3 июня 2014 г. N 17-П подчеркнул, что счет-фактура является публично-правовым документом, дающим налогоплательщику право для правомерного уменьшения налога на добавленную стоимость на сумму налоговых вычетов. В Определении от 15 февраля 2005 г. N 93-О Конституционный Суд РФ дополнительно отметил, что по смыслу закона счет-фактура позволяет определить контрагентов по сделке (ее субъекты), их адреса, объект сделки (товары, работы, услуги), количество (объем) поставляемых (отгруженных) товаров (работ, услуг), цену товара (работ, услуг), а также сумму начисленного налога, уплачиваемую налогоплательщиком и принимаемую им далее к вычету.

Примечательно, что в силу п. 5 ст. 173 НК РФ в случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога полученная от покупателя сумма налога подлежит уплате в бюджет, даже если счет-фактура выставлен лицами, не являющимися плательщиками налога на добавленную стоимость, а также налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению. Данная норма объясняется тем, что выставляя покупателю счет-фактуру, такие субъекты, по сути, предоставляют ему право получить налоговый вычет, который не обеспечен уплаченной в бюджет суммой налога. Однако возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов. На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете-фактуре, выставленном покупателю. Возможность уменьшения этой суммы на налоговые вычеты не предусмотрена (п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33 "О некоторых вопросах, возникающих

у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость").

Налоговые вычеты могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. При этом Конституционный Суд РФ в нескольких своих определениях отметил, что применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость возможно в том числе за пределами установленного законом трехлетнего срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика, и т.п. (см., например, Определения от 24 сентября 2013 г. N 1275-О, от 22 января 2014 г. N 63-О).

Следует учитывать, что применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость является правом налогоплательщика, носит заявительный характер посредством их декларирования в подаваемых в налоговый орган налоговых декларациях. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 26 апреля 2011 г. N 23/11 по делу N А09-6331/2009 отметил, что само по себе наличие у налогоплательщика документов, подтверждающих, по его мнению, право на применение налоговых вычетов, без отражения (указания, заявления) суммы налоговых вычетов в налоговой декларации, не является основанием для уменьшения подлежащего уплате в бюджет по итогам налогового периода налога на добавленную стоимость. Наличие документов, обуславливающих применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, не заменяет их декларирования.

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму исчисленного налога, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в заявительном порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

Исчисленный налогоплательщиком налог на добавленную стоимость подлежит уплате в бюджет равными долями в течение трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. Срок уплаты - не позднее 25-го числа каждого месяца. Для этого налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

### **Правовая характеристика акцизов**

Еще одним косвенным налогом в отечественной налоговой системе являются акцизы. Считается, что на Руси акцизы стали взимать еще в XIV в. В современной России акцизы были введены Законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. N 1993-1 "Об акцизах". В настоящее время порядок уплаты акцизов регламентирован главой 22 НК РФ.

Налогоплательщиками акцизов могут быть организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

В отношении некоторых налогоплательщиков акцизов законодательство о налогах и сборах предусматривает обязательную регистрацию. Это требование распространено на налогоплательщиков, совершающих операции с денатурированным этиловым спиртом, с прямогонным бензином, с бензолом, параксилолом или ортоксилолом. Подтверждением регистрации является выданное налоговым органом свидетельство.

Основным объектом налогообложения по акцизам признается реализация на территории Российской Федерации налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров на возмездной и (или) безвозмездной основе.

Исчерпывающий перечень подакцизных товаров предусмотрен в ст. 181 НК РФ. В него включены: а) этиловый спирт; б) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов; в) алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, фруктовое вино, ликерное вино, игристое вино (шампанское), винные напитки, сидр, пуаре, медовуха, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5 процента; г) табачная продукция; д) автомобили легковые; е) мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.); ж) автомобильный бензин; з) дизельное топливо; и) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей; к) прямогонный бензин; л) топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямой перегонки и (или) вторичного происхождения, кипящих в интервале температур от 280 до 360 °С; м) бензол, параксилон, ортоксилон; н) авиационный керосин; о) природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации).

Помимо реализации подакцизных товаров к объектам налогообложения по акцизам также относятся: продажа налогоплательщиками переданных им на основании приговоров 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; передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд; передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов или в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности); а также иные операции, предусмотренные ст. 182 НК РФ.

При этом, как и применительно к налогу на добавленную стоимость, законодательство о налогах и сборах предусматривает закрытый перечень операций, формально подпадающих под объект налогообложения по акцизам, но в силу закона освобожденных от налогообложения. Этот перечень предусмотрен в ст. ст. 183 и 184 НК РФ.

Налоговая база по акцизам определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок. Например, по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), налоговая база при реализации произведенных налогоплательщиком этих подакцизных товаров определяется как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении. Если же в отношении подакцизных товаров установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, то налоговая база при реализации произведенных налогоплательщиком этих подакцизных товаров определяется как рыночная стоимость реализованных подакцизных товаров без учета акциза и налога на добавленную

стоимость. Более подробные правила определения налоговой базы по акцизам установлены в ст. 187 - 191 НК РФ.

С учетом изложенного налоговые ставки по акцизам так же являются дифференцированными. Причем дифференциация обеспечивается как по видам подакцизных товаров, так и по видам налоговых ставок.

Налоговым периодом по акцизам признается календарный месяц.

Механизм исчисления акцизов схож с механизмом исчисления налога на добавленную стоимость и обусловлен его косвенной природой. Общее правило заключается в том, что налогоплательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров соответствующую сумму акциза. При этом полученную сумму акциза налогоплательщик имеет право уменьшить на налоговые вычеты. Вычетам подлежат, как правило, суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров. В этом случае налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиком в налоговый орган расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров. В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимися объектом налогообложения, по итогам налогового периода полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Кроме того, законодательством предусмотрена уплата авансовых платежей акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции до приобретения (закупки) этилового спирта или до совершения операции, предусмотренной подп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ. Авансовый платеж акциза уплачивается не позднее 15-го числа текущего налогового периода исходя из общего объема этилового спирта, закупка (передача), ввоз в Российскую Федерацию с территорий государств - членов Таможенного союза которого производителями алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции будет осуществляться в налоговом периоде, следующем за текущим налоговым периодом.

Для уплаты акцизов налогоплательщики по общему правилу обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, в которых они состоят на учете, налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

## **НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ (НДФЛ)**

Налог на доходы физических лиц является еще одним федеральным налогом. Он традиционно служит одним из главных источников доходной части бюджета. В России прообраз налога на доходы физических лиц - подоходный налог - был введен в 1916 г. Первоначально он распространялся лишь на граждан, чей доход превышал прожиточный минимум. В дальнейшем



он неоднократно трансформировался. В современной России налог на доходы физических лиц был введен Законом РФ от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц". В настоящее время этот налог исчисляется и уплачивается по правилам главы 23 НК РФ.

Его налогоплательщиками признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. При этом налоговыми резидентами Российской Федерации являются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Физические лица, не удовлетворяющие такому требованию, не являются налоговыми резидентами Российской Федерации.

Основные различия в налогообложении налоговых резидентов Российской Федерации и физических лиц, не являющихся налоговыми нерезидентами Российской Федерации, заключаются в следующем:

- объектом налогообложения для налоговых резидентов Российской Федерации является доход, полученный ими от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации; для лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, - доход, полученный ими только от источников в Российской Федерации;
- налоговая ставка для налоговых резидентов Российской Федерации составляет 13 процентов; для лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, - 30 процентов.

Итак, в самом общем виде объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц признается доход. Причем для исчисления этого налога учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Исключения из этого правила предусмотрены в ст. 217 НК РФ, в которой содержится перечень доходов, освобожденных от налогообложения (например, компенсационные выплаты, получаемые налогоплательщиком в рамках трудовых отношений, получение в некоторых случаях имущества в дар, компенсация морального вреда, алименты и т.п.).

Общее определение дохода, используемое в законодательстве о налогах и сборах, содержится в ст. 41 НК РФ, из которой следует, что доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

В соответствии со ст. 210 НК РФ налоговая база по налогу на доходы физических лиц представлена как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению.

При исчислении налога на доходы физических лиц следует учитывать право налогоплательщика на применение предусмотренных ст. ст. 218 - 221 НК РФ налоговых вычетов, уменьшающих налоговую базу по налогу. К числу этих вычетов относятся: стандартные налоговые вычеты, социальные налоговые вычеты, инвестиционные налоговые вычеты, имущественные налоговые вычеты, налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе, а также профессиональные налоговые вычеты.

Стандартные налоговые вычеты предусмотрены в ст. 218 НК РФ. Они установлены в твердом размере для отдельных категорий налогоплательщиков.

Например, стандартные налоговые вычеты за каждый месяц налогового периода распространяются на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах: 1 400 рублей - на первого ребенка; 1 400 рублей - на второго ребенка; 3 000 рублей - на третьего и каждого последующего ребенка; 3 000 рублей - 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.

Стандартный налоговый вычет в размере 500 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется, например, на инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп, на Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней.

Стандартный налоговый вычет в размере 3 000 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется, например, на лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Социальные налоговые вычеты применяются в случаях, установленных в ст. 219 НК РФ. Согласно положениям данной статьи налогоплательщики имеют право уменьшить доходы, подлежащие налогообложению, на суммы:

1) перечисленные в виде пожертвований;

2) уплаченные за получение образовательных услуг: а) на свое обучение в образовательных учреждениях; б) на обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях; в) на обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях;

3) уплаченные за медицинские услуги, оказанные медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, налогоплательщику, его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством РФ), а также в размере стоимости лекарственных препаратов для медицинского применения (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утвержденным Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств;

4) уплаченных в свою пользу и (или) в пользу членов семьи и (или) близких родственников: а) пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения; б) страховых взносов по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования; в) страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни на срок не менее пяти лет;

5) уплаченных дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений".

По общему правилу социальные налоговые вычеты предоставляются при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода. Однако социальные налоговые вычеты, указанные в приведенной классификации под пунктами 4 и 5, могут быть также предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю.

Имущественные налоговые вычеты установлены в ст. 220 НК РФ и предназначены для стимулирования граждан к улучшению своих жилищных условий. В зависимости от направления движения соответствующего имущества по отношению к налогоплательщику - правообладателю данного имущества различаются имущественный налоговый вычет, предоставляемый в суммах, полученных налогоплательщиком от продажи имущества, и имущественный налоговый вычет, предоставляемый в сумме, израсходованной налогоплательщиком на приобретение жилья.

Имущественный налоговый вычет при приобретении прав на имущество выражается в праве налогоплательщика уменьшить полученный в натуральной форме доход (в виде приобретенного имущества) на фактически произведенные им расходы на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, включая расходы на погашение процентов по целевым займам (кредитам). Вычет предоставляется в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации одного или нескольких указанных объектов имущества в размере, не превышающем 2 000 000 рублей, а в отношении процентов в соответствии с договором займа (кредита) - в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов по их уплате, но не более 3 000 000 рублей.

Указанный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику один раз в жизни. Однако если налогоплательщик воспользовался правом на получение имущественного налогового вычета в размере менее его предельной суммы, то остаток вычета до полного его использования может быть учтен при получении имущественного налогового вычета в дальнейшем на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Законодательство о налогах и сборах предусматривает два альтернативных способа применения рассматриваемого вида имущественного налогового вычета - путем подачи декларации за прошедший налоговый период с последующем возвратом суммы налога, уплаченного за данный период, и путем получения вычета до окончания налогового периода при обращении к работодателю (налоговому агенту) с выданным налоговым органом подтверждением права налогоплательщика на имущественный налоговый вычет.

Имущественный налоговый вычет при возмездном прекращении прав на имущество по общему правилу предоставляется в форме освобождения налогоплательщика от налогообложения доходов, полученных им в налоговом периоде от продажи:

а) жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков или доли (долей) в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока

владения объектом недвижимого имущества, в размере, не превышающем в целом 1 000 000 рублей;

б) иного недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, не превышающем в целом 250 000 рублей;

в) иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, не превышающем в целом 250 000 рублей.

При этом в соответствии со ст. 217.1 НК РФ минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества по общему правилу составляет пять лет. Иной минимальный срок владения предусмотрен для объектов недвижимого имущества, в отношении которых соблюдается хотя бы одно из следующих условий: а) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом РФ; б) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком в результате приватизации; в) право собственности на объект недвижимого имущества получено налогоплательщиком - плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением. В отношении этих объектов имущества минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет три года.

Сумма дохода, превышающая сумму примененного имущественного налогового вычета, подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

Доходы от продажи недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика более минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, а также доходы от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика более трех лет, в силу п. 17.1 ст. 217 НК РФ относятся к доходам, освобожденным от налогообложения, и поэтому в отношении их имущественный налоговый вычет не применяется. В качестве исключения это правило не распространяется на доходы, получаемые физическими лицами от реализации ценных бумаг, а также на доходы, получаемые физическими лицами от продажи имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности.

Кроме того, налогоплательщик, имеющий право на применение имущественного налогового вычета, может применить иной способ его получения, а именно уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов от продажи имущества на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества в том же налоговом периоде.

Инвестиционные налоговые вычеты могут распространяться на доходы, полученные от реализации (погашения) ценных бумаг, приобретенных после 1 января 2014 г.:

- в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных бумаг, допущенных к торгам российского организатора торговли, в том числе на фондовой бирже, а также инвестиционных паев открытых паевых инвестиционных фондов, управление которыми осуществляют российские управляющие компании, находившихся в собственности налогоплательщика более трех лет;

- в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет;

- в сумме доходов, полученных по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете.

Профессиональные налоговые вычеты, предусмотренные ст. 221 НК РФ, применяют, как правило, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой. У этих лиц вычету подлежат суммы фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Однако если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% от общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

Кроме того, профессиональные налоговые вычеты вправе применить:

1) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг); 2) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений, полезных моделей и промышленных образцов, - либо в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, либо (если эти расходы не могут быть подтверждены документально) в размерах, установленных НК РФ.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе применяются теми налогоплательщиками, которые получают доходы от участия в инвестиционном товариществе, т.е. договорном объединении нескольких лиц (товарищей) с целью извлечения прибыли посредством ведения совместной инвестиционной деятельности. Порядок применения налогоплательщиками этого налогового вычета регламентируется в ст. 220.2 НК РФ.

Общей налоговой ставкой по налогу на доходы физических лиц является 13 процентов. Однако в отношении некоторых доходов, получаемых налогоплательщиками, налоговая ставка установлена в иных размерах. Например, налоговая ставка в размере 35 процентов установлена в отношении стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4 000 рублей

Кроме того, специальная налоговая ставка установлена и в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ. Они по общему правилу уплачивают налог по ставке 30 процентов.

Налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц признается календарный год.

Законодательством о налогах и сборах установлено два порядка исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц - самостоятельно налогоплательщиками и через налоговых агентов.

Сумма налога на доходы физических лиц исчисляется и уплачивается налоговыми агентами в случае получения налогоплательщиками от них или в результате взаимоотношений с ними доходов, за исключением доходов, с которых налог уплачивается налогоплательщиками самостоятельно. При этом к числу налоговых агентов закон причисляет российские организации,

индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога. В этом случае сумма налога подлежит уплате самим налогоплательщиком.

Сам налогоплательщик исчисляет и уплачивает сумму налога также в некоторых иных случаях, прямо установленных НК РФ. Например, обязанность по самостоятельному исчислению и уплате налога возложена на налогоплательщиков, являющихся индивидуальными предпринимателями, нотариусами, занимающимися частной практикой, адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты и другими лицами, занимающимися в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, - по суммам доходов, полученных от соответствующей деятельности. Эти налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, и уплатить налог в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Законодательством предусмотрено также исчисление указанными налогоплательщиками авансовых платежей. Расчет их сумм производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода налогоплательщика за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов. В связи с этим авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании направляемых налоговыми органами налоговых уведомлений: а) за январь - июнь (не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей); б) за июль - сентябрь (не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей); в) за октябрь - декабрь (не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей).

Кроме того, в силу ст. 228 НК РФ физические лица обязаны самостоятельно исчислить и уплатить налог и в некоторых иных случаях. Например, эта обязанность возложена на физических лиц, получивших доход от продажи принадлежащего им имущества или имущественных прав, на физических лиц - налоговых резидентов РФ, получающих доходы от источников за пределами РФ, и т.п. Для исполнения указанной обязанности налогоплательщики подают по месту своего учета налоговую декларацию и уплачивают сумму налога в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При исчислении суммы налога на доходы физических лиц следует учитывать также специальные правила, предусмотренные законодательством в рамках устранения двойного налогообложения. В соответствии со ст. 232 НК РФ фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом Российской Федерации, за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами Российской Федерации, не засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если иное не предусмотрено соответствующим договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения. В настоящее время Российской Федерацией заключены подобные договоры (соглашения) со многими государствами. Для

получения этой налоговой привилегии налогоплательщик должен представить в налоговые органы официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

## НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Из ст. 11 НК РФ следует, что российскими организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации. К иностранным организациям относятся компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Однако следует учитывать, что в целях исчисления налога на прибыль организаций к российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации, т.е.: а) иностранные организации, признаваемые таковыми в соответствии с международным договором Российской Федерации; б) иностранные организации, местом управления которыми является Российская Федерация. При этом место управления определяется по регулярной деятельности исполнительного органа (исполнительных органов) организации, а также ее главных (руководящих) должностных лиц (т.е. лиц, уполномоченных планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущих за это ответственность).

### **Объект налогообложения по налогу на прибыль организаций**

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

При этом прибылью признается:

1) для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;

3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации;

4) для организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков - величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника.

Для понимания объекта налогообложения по рассматриваемому налогу необходимо определиться с понятиями дохода и расхода.

Общее определение доходов в целях налогообложения закреплено в ст. 41 НК РФ. Согласно ее положениям доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. При этом в силу п. 1 ст. 248 НК РФ при определении доходов для целей исчисления налога на прибыль организаций из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Также следует учитывать предусмотренный в ст. 251 НК РФ исчерпывающий перечень доходов, не подлежащих налогообложению по рассматриваемому налогу. К ним относятся, например, доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств, в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней, в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, и т.п.

В целях исчисления налога на прибыль организаций все доходы делятся на две большие группы: 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и 2) внереализационные доходы. Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. При этом выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Все остальные доходы являются внереализационными (например, доходы от долевого участия в других организациях, от сдачи имущества в аренду, доходы прошлых лет).

В отношении отдельных категорий налогоплательщиков законодательством о налогах и сборах предусмотрены особые правила определения доходов. Такие особенности предусмотрены для банков (ст. 290 НК РФ), страховых организаций (ст. 293 НК РФ), страховых медицинских организаций - участников обязательного медицинского страхования (ст. 294.1 НК РФ), негосударственных пенсионных фондов (ст. 295 НК РФ), кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций (ст. 297.1 НК РФ), профессиональных участников рынка ценных бумаг (ст. 290 НК РФ), клиринговых организаций (ст. 299.1 НК РФ), эмитентов российских депозитарных расписок (ст. 299.5 НК РФ), организаций, осуществляющих деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья (ст. 299.3 НК РФ), организаций, осуществляющих операции с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке (ст. ст. 302 и 303 НК РФ), иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации (ст. 307 НК РФ), контролируемых иностранных компаний (ст. 309.1 НК РФ).

По общему правилу для исчисления налога на прибыль организаций доходы рассчитываются по так называемому методу начисления, т.е. доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.



Иные правила могут применяться организациями (за исключением банков, кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций, организаций, признаваемых контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний, и организаций, осуществляющих деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья), если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Эти организации могут определять доход не по методу начисления, а по кассовому методу, т.е. датой получения дохода в этом случае будет признаваться день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Право таких организаций на выбор метода определения дохода реализуется путем указания соответствующего метода в учетной политике налогоплательщика.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Так же, как и доходы, расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя: расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав); расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии; расходы на освоение природных ресурсов; расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки; расходы на обязательное и добровольное страхование; прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией. Данная группа расходов подразделяется на: а) материальные расходы; б) расходы на оплату труда; в) суммы начисленной амортизации; г) прочие расходы.

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности, расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу), расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, судебные расходы и арбитражные сборы, расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков).

Из определения расходов, закрепленного в ст. 252 НК РФ, следует, что налогоплательщик вправе предусмотреть расходы по налогу на прибыль организаций при соблюдении следующих трех основных требований: а) расходы должны быть обоснованы; б) расходы должны быть документально подтверждены; в) расходы должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Пленум ВАС РФ в Постановлении от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" указал, что налоговая выгода налогоплательщика (в данном случае имеется в виду право налогоплательщика на уменьшение налогооблагаемого дохода на величину понесенных им расходов) может быть

признана необоснованной в случае, когда хозяйственные операции учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или если они не были связаны с разумными экономическими причинами и иными целями делового характера. Необоснованная налоговая выгода возникает и тогда, когда она получена вне реальной предпринимательской деятельности.

О получении налоговой выгоды вне реальной предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, например, недостоверность и противоречивость сведений, указанных в первичных документах налогоплательщика, использование налогоплательщиком для исполнения договора собственной техники (при условии, что по договору техника должна быть представлена контрагентом) и т.п. (см., например, Определение Верховного Суда РФ от 13 октября 2014 г. по делу N А51-18097/2013). Суды также отказывают налогоплательщикам в признании расходов в связи с нереальностью хозяйственной операции, поскольку у контрагентов отсутствуют соответствующий персонал, необходимые основные средства (собственные или арендованные) и материально-производственные запасы.

Следует также учитывать, что обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Это связано с тем, что в законодательстве о налогах и сборах не употребляется понятие экономической целесообразности и не регулируется порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. В силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. Конституционный Суд РФ в Постановлении от 24 февраля 2004 г. N 3-П отметил, что судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов. Например, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 9 марта 2011 г. по делу N А40-93885/08-112-491 признал несостоятельными доводы налогового органа о необоснованности заявленных налогоплательщиком расходов на выплату компенсаций работникам, производимых в связи с расторжением с ними договора оказания услуг. Инспекция полагала, что эти расходы являются экономически неоправданными, поскольку обязанность по компенсации расходов в указанной части была принята на себя налогоплательщиком по основаниям, не предусмотренным ни действующим законодательством, ни условиями договора оказания услуг. Арбитражный суд надзорной инстанции с этим не согласился, подчеркнув, что субъекты предпринимательской деятельности обладают широкой дискрецией в принятии управленческих решений. Между тем НК РФ не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности, что, по существу, имело место при рассмотрении данного эпизода.

Причем бремя доказывания необоснованности заявленным налогоплательщиком расходов возлагается на налоговые органы как на органы публичной власти.

Вторым требованием, предъявляемым к расходам, является их документальное подтверждение. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены

соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Это законодательное положение находит отражение в Постановлении Пленума ВАС РФ "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", в котором отмечается, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Причем в НК РФ не установлено конкретного перечня документов, которые налогоплательщики должны оформлять для подтверждения осуществленных расходов, а также не предъявлено каких-либо требований к оформлению (заполнению) таких документов. Главное, чтобы на основании документов, которые имеются у налогоплательщика, можно было бы сделать однозначный вывод о том, что расходы фактически произведены.

Важно также учитывать, чтобы имеющиеся у налогоплательщика документы оформляли реальные операции налогоплательщика, т.е. были достоверными. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 11 ноября 2008 г. по делу N А40-16436/07-107-121 подчеркнул, что первичные документы, содержащие недостоверную информацию, не подтверждают произведенные расходы.

И наконец, третьим требованием, предъявляемым к расходам налогоплательщика, является их направленность на получение дохода.

При этом по правилам гл. 25 НК РФ расходы признаются и в отсутствие доходов. То есть для того, чтобы учесть расход, не нужно, чтобы одновременно был получен доход. Главное, чтобы расходы в принципе осуществлялись в рамках деятельности, по которой предполагается получение дохода.

Конституционный Суд РФ в целом ряде своих определений указал, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала (см. Определения от 16 декабря 2008 г. N 1072-О-О, от 4 июня 2007 г. N 366-О-П).

Следовательно, отсутствие доходов в каком-либо периоде, возникновение убытка от деятельности, неполучение прибыли по отдельным договорам, реализация ниже себестоимости и другие подобные обстоятельства не могут рассматриваться как основание для признания расходов налогоплательщика экономически неоправданными. Например, налогоплательщик может учесть в расходах по налогу на прибыль организаций затраты на участие в тендерных торгах, которые им проиграны.

Некоторые расходы налогоплательщик не может учесть при исчислении налога на прибыль организаций. Перечень таких расходов установлен в ст. 270 НК РФ (например, суммы начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет; взносы в уставный (складочный) капитал; суммы материальной помощи работникам).

По общему правилу расходы, принимаемые для целей налогообложения, определяются по методу начисления, т.е. признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Так, расходы, вытекающие из сделок налогоплательщика, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают, исходя из условий таких сделок. Налогоплательщики, которые могут определять доходы кассовым методом, обладают правом на определение кассовым методом и расходов. В этом случае расходы будут определяться после их фактической оплаты.

### **Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций**

Налоговой базой по налогу на прибыль организаций признается денежное выражение прибыли.

Общая налоговая ставка по налогу установлена в размере 20 процентов.

Однако в некоторых случаях налоговая ставка по рассматриваемому налогу устанавливается в пониженном размере.

Например, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов для организаций - участников региональных инвестиционных проектов, для организаций - резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций - резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер.

Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов, уплачивается в размере: а) 13 процентов - по доходам в виде дивидендов, полученных по акциям, права на которые удостоверены депозитарными расписками; б) 15 процентов - по доходам, полученным иностранной организацией в виде дивидендов по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме.

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации. При этом по итогам отчетного периода налогоплательщики представляют налоговые декларации упрощенной формы. А некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме также и по истечении налогового периода.

Особые правила предусмотрены для театров, музеев, библиотек, концертных организаций, являющихся бюджетными учреждениями. Они представляют налоговые декларации только по истечении налогового периода.

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Аналогичное правило установлено для уплаты авансовых платежей по итогам отчетного периода - они уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период. Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

## **Природоресурсные налоги (НДПИ, Водный налог, Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов)**

### **Налог на добычу полезных ископаемых**

Экологическое налогообложение является одним из эффективных методов природоохранной политики государства. Под экологическими налогами, как правило, подразумеваются обязательные платежи за экологически опасную продукцию или процессы, связанные с негативным воздействием на окружающую природную среду.

В практике европейского налогообложения используется следующая классификация экологических налогов: на энергетические налоги (на энергетические продукты, в том числе уголь, нефтепродукты, природный газ, электро- и тепловую энергию, топливо), транспортные налоги (на ввоз, эксплуатацию и утилизацию, продажу и перепродажу транспортных средств), налоги за загрязнение окружающей среды и налоги за использование природных ресурсов (ресурсные налоги).

Россия относится к государствам с высокой долей сырьевого сектора экономики. Природные ресурсы оказывают огромное влияние на благосостояние нации, что обусловлено прежде всего их редкостью и истощаемостью и требует проведения продуманной государственной политики в области их использования.

В российском законодательстве не используется термин "экологические налоги", а применяется максима "платежи за пользование природными ресурсами".

В настоящее время платежи за пользование природными ресурсами подразделяются на налоговые платежи и сборы и неналоговые доходы бюджета. К первым в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ можно отнести: налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных

биологических ресурсов, а также местный земельный налог. Кроме того, для целей привлечения иностранных инвесторов к разработке месторождений полезных ископаемых законодательством предусмотрен специальный налоговый режим - система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, согласно которому инвестором подлежит уплате только часть налогов и сборов. Вторые (неналоговые платежи) включают в себя: плату за негативное воздействие на окружающую среду, платежи за пользование лесным фондом, платежи за пользование водными объектами, платежи за пользование недрами, а также арендную плату за землю.

НДПИ был введен в действие с 1 января 2002 г. с принятием гл. 26 Налогового кодекса РФ, заменив собой ряд ранее действовавших рентных платежей и акцизов на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Плательщиками НДПИ признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся пользователями недр при добыче (извлечении) полезных ископаемых из недр. Особенности правового статуса пользователей недр, основания, порядок и сроки предоставления им участков недр для добычи полезных ископаемых определены Законом РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах"

Предоставление недр в пользование осуществляется, как правило, на основании решения компетентных органов государственной власти или заключенного соглашения о разделе продукции и оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии на право пользования недрами.

Пользователи недр подлежат постановке на учет в налоговых органах по отдельному основанию - в качестве налогоплательщика НДПИ, по месту нахождения участка, предоставленного им в пользование, на территории соответствующего субъекта РФ, в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии на пользование участком недр. В случае нахождения участка недр на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне, а также за пределами территории РФ, постановка на учет производится по месту нахождения организации либо физического лица - пользователя.

Объектом налогообложения в соответствии со ст. 336 НК РФ являются:

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ;
- полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;
- полезные ископаемые, добытые за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под российской юрисдикцией, а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора.

Не признаются объектом налогообложения НДПИ:

- общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;
- добытые минералогические, палеонтологические и другие коллекционные материалы;
- 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;

- полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь), если при добыче они облагались в общеустановленном порядке;

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

- метан угольных пластов.

Предметом налогообложения являются полезные ископаемые, общее определение и классификация которых установлены в Налоговом кодексе РФ. Так, в целях налогообложения добытым 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), т.е. это первая продукция, по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации. Сюда не относится продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

К видам добываемых полезных ископаемых относятся: горючие сланцы, антрацит, каменный и бурый уголь, торф, углеводородное сырье, товарные руды, нефть, газ, природные алмазы и другие драгоценные камни, соль природная, сырье радиоактивных металлов и другие.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого. Налоговой базой выступает:

- количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении при добыче угля и углеводородного сырья (за исключением добытых на новых морских месторождениях углеводородного сырья);

- стоимость добытых полезных ископаемых - при добыче других полезных ископаемых, а также при добыче угля и углеводородного сырья на новых морских месторождениях углеводородного сырья.

Стоимость добытых полезных ископаемых определяется следующими способами:

- исходя из сложившихся цен реализации добытых полезных ископаемых;

- исходя из сложившихся цен реализации без учета субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью;

- исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых. Способ оценки, исходя из расчетной стоимости полезных ископаемых, применяется в случае отсутствия их реализации в соответствующем налоговом периоде.

Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета, при этом применяется тот порядок признания доходов и расходов, который предусмотрен для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При определении расчетной стоимости учитываются прямые и косвенные расходы, связанные с добычей полезных ископаемых.

Прямые расходы включают в себя: материальные расходы, расходы на оплату труда, на амортизацию основных средств, используемых при добыче полезных ископаемых, суммы страховых взносов. Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с добычей полезных ископаемых. Указанные расходы, произведенные в течение налогового периода, распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец налогового периода.

Косвенные расходы подразделяются на: материальные расходы (за исключением относящихся к прямым), расходы на ремонт основных средств, расходы на освоение природных ресурсов, на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов и прочие расходы.

Косвенные расходы распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность налогоплательщика пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов. Сумма косвенных расходов, относящаяся к добытым полезным ископаемым, полностью включается в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых за соответствующий налоговый период.

Для определения расчетной стоимости отдельного полезного ископаемого, необходимо из общей суммы расходов выделить часть расходов, соответствующую доле этого добытого полезного ископаемого в общем количестве добытых полезных ископаемых.

Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно, в единицах массы или объема, с использованием прямого метода (с помощью измерительных средств и устройств) или косвенного метода (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье). При этом косвенный метод применяется в том случае, если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

В случае применения прямого метода определения количества добытого полезного ископаемого подлежат учету фактические потери.

Налогообложению подлежит расчетное количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы. Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого. Данные потери в пределах утвержденных нормативов облагаются по ставке ноль процентов (ноль рублей).

Налоговый период по НДС составляет календарный месяц.

Ставки НДС установлены в ст. 342 НК РФ. Предусматриваются 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.

Кроме того, в п. 1 ст. 342 НК РФ установлена возможность использования льготной налоговой ставки в размере 0 процентов (0 рублей).

Сумма налога рассчитывается в соответствии с п. 1 ст. 343 НК РФ как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки.

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода (месяца) по каждому добытому полезному ископаемому.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по налогу представляется налогоплательщиком за каждый отдельно взятый период (не нарастающим итогом) в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование.

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате в бюджет по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

## **Водный налог**

Водный налог был введен в действие с 1 января 2005 г. с принятием гл. 25.2 Налогового кодекса РФ, заменив собой ранее действовавшую плату за пользование водными объектами промышленными предприятиями, которая также относилась к федеральным налогам, расширив круг налогоплательщиков. При этом водный налог входит в систему платежей, связанных с использованием водными объектами.

Особенности возникновения прав на водопользование, правовой статус водопользователей, виды водопользования регулируются Водным кодексом РФ

В состав водного объекта входят поверхностные водные объекты (поверхностные воды и покрытых ими земли в пределах береговой линии: моря или их отдельные части, реки, ручьи, каналы, водоемы, болота, родники, гейзеры, ледники, снежники) и подземные водные объекты (бассейны подземных вод, водоносные горизонты).

Право на водопользование возникает из договоров водопользования и решений компетентных органов государственной власти и местного самоуправления о предоставлении водных объектов в пользование.

Согласно п. 1 ст. 333.8 Налогового кодекса РФ плательщиками водного налога признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, которое подлежит лицензированию в соответствии с российским законодательством.

Действовавший до 1 января 2007 г. Водный кодекс РФ <1> предусматривал специальное и особое водопользование, осуществляемые исключительно на основании лицензии. При этом пользование поверхностными водными объектами осуществлялось на основании договора пользования водными объектами и лицензии на водопользование в соответствии с положениями Водного кодекса РФ, а пользование подземными водными объектами - на основании лицензии на пользование недрами для добычи подземных вод, выдаваемой в соответствии с требованиями Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах". Поэтому до 1 января 2007 г. плательщиками водного налога являлись организации и физические лица, осуществлявшие пользование водными объектами на основании указанных лицензий.

Новый Водный кодекс РФ отменил систему лицензирования пользования поверхностными водными объектами, а уплата водного налога за пользование поверхностным водным объектом на основании договора или решения о предоставлении в пользование, заключенного (принятого) после 1 января 2007 г., была заменена взиманием платы неналогового характера.

Однако пользование подземными водными объектами (для питьевого, хозяйственно-бытового и технологического водоснабжения) осталось объектом обложения водным налогом, а водопользователи, осуществляющие данный вид водопользования, являются плательщиками водного налога в соответствии с положениями НК РФ на основании лицензий на право пользования недрами в целях добычи подземных вод, выданных как до 1 января 2007 г., так и после этого срока.

Таким образом, в настоящее время плательщиками водного налога являются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, пользующиеся на основании лицензий подземными водными объектами, а также поверхностными водными объектами - на основании лицензий, выданных до 1 января 2007 г.

НК РФ не содержит положений о специальной постановке на учет налогоплательщиков водного налога. Органы, осуществляющие лицензирование деятельности, связанной с использованием природными ресурсами, обязаны сообщать сведения о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы, которые присваивают природопользователю-налогоплательщику соответствующий код постановки на учет.

Объекты налогообложения определяются в соответствии с конкретными видами водопользования, перечисленными в п. 1 ст. 333.9 НК РФ:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения 15 типов водопользования, среди которых: забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, термальных вод, шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод; из водных объектов - воды для обеспечения пожарной безопасности, ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, санитарных, экологических и судоходных попусков, 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, принадлежащих сельскохозяйственным организациям и гражданам, обеспечения работы технологического оборудования морских судов, судов внутреннего и смешанного (река - море) плавания, рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов, а также использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений, плавания на судах, разовых посадок (взлетов) воздушных судов, осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, обеспечением нужд обороны страны и безопасности государства.

Налоговая база как физическая характеристика объекта налогообложения либо его использования определяется отдельно по каждому водному объекту применительно к каждому из четырех видов водопользования, как: объем забора воды из водных объектов за налоговый период (1 ед. объема - 1 000 куб. м воды), площадь акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях (1 ед. площади - кв. км водного пространства), количество произведенной электроэнергии при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики (1 ед. - 1 000 кВтч электроэнергии), производная величина от количества сплавляемой древесины и расстояния сплава при использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях (1 ед. - 1 000 куб. м леса за 100 км сплава).

Налоговым периодом признается квартал. Отчетные периоды не предусмотрены.

Ставки водного налога установлены в ст. 333.12 НК РФ и являются специфическими. Размеры ставок определены в рублях за единицу налоговой базы в зависимости от вида водопользования и дифференцированы по экономическим районам, бассейнам рек, озерам и морям. В отличие от иных видов водопользования для пользования акваторией водного объекта ставка налога установлена на год.

Кроме того, с налоговыми ставками применяются специальные коэффициенты, действующие в течение года (в 2016 г. - 1,32, в 2017 г. - 1,52, в 2018 г. - 1,75, в 2019 г. - 2,01, в 2020 г. - 2,31 и т.д.).

Налогоплательщики, не имеющие средств измерений для замера количества изъятых водных ресурсов, обязаны применять дополнительный коэффициент 1,1, а добывающие подземные воды (за исключением промышленных, минеральных, а также термальных вод) в целях их реализации в тару после обработки, подготовки, переработки и (или) упаковки - дополнительный коэффициент 10.

Льготная ставка водного налога устанавливается для забора (изъятия) водных ресурсов из водных объектов для водоснабжения населения.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере с учетом действующего коэффициента. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате.

Сумма налога по итогам каждого налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки, умноженной на коэффициент (коэффициенты).

Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования.

В случае если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

Общая сумма налога уплачивается ежеквартально не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по месту нахождения объекта налогообложения (месту осуществления водопользования).

В указанный срок в налоговую инспекцию по местонахождению объекта налогообложения налогоплательщиком подлежит подаче налоговая декларация.

При этом налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Иностранные организации и физические лица также обязаны подавать копию налоговой декларации в налоговую инспекцию по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование.

### **Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов**

Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов были введены с 1 января 2004 г. главой 25.1 НК РФ взамен ранее действовавших платы за пользование объектами животного мира и аукционной системы продажи квот на вылов водных биоресурсов для промышленного рыболовства. В условиях необходимости обеспечения сохранности уникального животного мира и водных биологических ресурсов страны указанные сборы являются целевыми, поскольку полученные от их взимания средства направляются на содержание природоохранных органов, структур и проводимые ими восстановительные, профилактические и иные мероприятия.

Несмотря на ряд особенностей в отношении плательщиков данных сборов, ставок и порядка их уплаты, они объединены законодателем в одной главе НК РФ.

Согласно ст. 333.1 НК РФ плательщиками сборов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприятия, которые подразделяются на две группы:

- использующие объекты животного мира, кроме относящихся к объектам водных биологических ресурсов;

- осуществляющие добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Обязательным условием для осуществления деятельности, связанной с эксплуатацией объектов животного мира и водных биологических ресурсов, является получение соответствующего разрешения или лицензии в установленном законодательством порядке.

Использование объектов животного мира в целях охоты регулируется Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 209-ФЗ "Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении

изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" и предполагает поиск, отслеживание, преследование охотничьих ресурсов, их добычу, первичную переработку и транспортировку.

Любой вид охоты может осуществляться только после получения разрешения на добычу охотничьих ресурсов, допускающего отлов или отстрел одной или нескольких особей диких животных.

Выдача разрешений на добычу охотничьих ресурсов физическому лицу в случаях осуществления им охоты осуществляется: в закрепленных охотничьих угодьях - юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, заключившими охотхозяйственные соглашения; в общедоступных охотничьих угодьях - комитетом охотничьего и рыбного хозяйства субъекта РФ; на особо охраняемых природных территориях - природоохранными учреждениями, предусмотренными законодательством об особо охраняемых природных территориях

Выдача разрешений на добычу охотничьих ресурсов юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, заключившим охотхозяйственное соглашение, производится комитетом охотничьего и рыбного хозяйства субъекта РФ для последующей выдачи их физическим лицам.

Использование водных биологических ресурсов (рыб, водных млекопитающих и беспозвоночных, водорослей и др.) регулируются Федеральным законом от 20 декабря 2004 г. N 166-ФЗ "О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов". Разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов выдаются при осуществлении: промышленного и прибрежного рыболовства; рыболовства в научно-исследовательских, контрольных, учебных и культурно-просветительских целях; рыболовства в целях товарного рыбоводства, воспроизводства и акклиматизации водных биоресурсов; организации любительского и спортивного рыболовства, а также в иных случаях (например, рыболовство в целях обеспечения традиционного образа жизни и осуществления традиционной хозяйственной деятельности коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации с предоставлением рыбопромыслового участка).

Выдача разрешений на добычу (вылов) водных биологических ресурсов производится территориальными органами Федерального агентства по рыболовству на основании заявления лица.

Объектами обложения признаются объекты животного мира (т.е. сами животные) в соответствии с установленным НК РФ перечнем при изъятии их из среды обитания, а также объекты водных биологических ресурсов согласно перечню, установленному НК РФ, при изъятии их из среды обитания, в том числе в качестве разрешенного прилова.

Не подлежат обложению объекты, используемые для удовлетворения личных нужд малочисленными народами Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ, а также лицами, для которых охота и рыболовство являются основой их существования.

Ставки сборов дифференцированы по видам объектов и выражены в рублях. В целях исчисления подлежащих к уплате сумм установлены три группы (таблицы) ставок применительно к объектам животного мира (дикие животные и птицы); объектам водных ресурсов (рыбы, крабы, креветки, водоросли и др.); морским млекопитающим как особому виду водных биологических ресурсов (тюленей, китообразных и др.).

Для объектов животного мира за единицу налоговой базы принимается одно животное, а для водных биологических ресурсов - одна тонна. При этом для объектов водных биологических

ресурсов, за исключением морских млекопитающих, ставки установлены с учетом бассейна, в котором разрешен вылов.

Льготная ставка для объектов животного установлена в размере 50% в случае отстрела (отлова) молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных, а также 0 рублей, при пользовании в научных целях, в целях воспроизводства, регулирования видового состава, охраны здоровья и др.

Льготная ставка в отношении объектов водных биологических ресурсов установлена в размере 15% для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций и удовлетворяющих их критериям индивидуальных предпринимателей, а также 0 рублей при рыболовстве для воспроизводства и акклиматизации, в научно-исследовательских и контрольных целях.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира определяется в отношении каждого объекта животного мира или водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта. Для водных биологических ресурсов берется ставка, установленная на дату начала срока действия разрешения.

Сбор за пользование объектами животного мира подлежит уплате плательщиками по месту нахождения уполномоченного органа при получении разрешения на добычу объектов животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается плательщиками - физическими лицами по месту нахождения органа, выдавшего разрешение, а организациями и индивидуальными предпринимателями - по месту своего учета в налоговом органе, путем разового, регулярных и единовременного взносов.

Разовый взнос составляет 10% от исчисленной суммы сбора при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма выплачивается ежемесячно не позднее 20-го числа в виде регулярных платежей как отношение между разницей суммы сбора и размера разового платежа к количеству месяцев действия разрешения.

Единовременный взнос уплачивается за разрешенный прилов не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

По общему правилу физические лица не представляют в налоговые органы сведения о полученных разрешениях.

Сведения о полученных разрешениях, а также суммах сбора (подлежащих к уплате и фактически уплаченных) предоставляются в налоговый орган юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями не позднее 10 дней с даты получения соответствующего разрешения - по месту нахождения органа, его выдавшего (по объектам животного мира), или по месту своего учета (по объектам водных биологических ресурсов). Сведения о количестве объектов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова, направляются не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Кроме того, в налоговые органы по месту своего учета обязаны представлять сведения о выданных разрешениях, сумме сбора, подлежащей уплате по каждому разрешению, а также сроках уплаты сбора, органы их выдавшие - не позднее 5-го числа каждого месяца.

## РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

В соответствии с п. 3 ст. 12 Налогового кодекса РФ региональными признаются налоги и сборы:

- а) устанавливаемые Налоговым кодексом РФ и законами субъектов РФ;
- б) вводимые в действие законами субъектов РФ в соответствии с Налоговым кодексом РФ;
- в) обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Полномочия законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации при установлении региональных налогов определены в ст. 12 Налогового кодекса РФ. Они определяют налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены Налоговым кодексом РФ, устанавливают в пределах, закрепленных Налоговым кодексом РФ, особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Перечень региональных налогов содержится в ст. 14 Налогового кодекса РФ, к ним относятся:

- налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ);
- налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ);
- транспортный налог (гл. 28 НК РФ).

Основные элементы каждого регионального налога установлены во второй части Налогового кодекса РФ, а в случае передачи соответствующих полномочий региональному законодателю дополнены в законах субъектов Российской Федерации. Рассмотрим каждый из региональных налогов.

### Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ)

С 1 января 2004 г. введен налог на имущество организаций, который регулируется гл. 30 Налогового кодекса РФ. Существенные изменения законодательства коснулись вопроса определения объекта налогообложения при исчислении налоговой базы по данному налогу. В частности, из объекта налогообложения были исключены оборотные активы (товарные запасы, готовая продукция, материалы, затраты и нематериальные активы), сокращен перечень применявшихся налоговых льгот, установлено предельное значение размера налоговой ставки - 2,2%.

По результатам проведения в период с 2010 по 2012 г. инвентаризации налоговых льгот по региональным и местным налогам принят Федеральный закон от 29 ноября 2012 г. N 202-ФЗ, которым предусмотрена поэтапная отмена наиболее существенных налоговых льгот по данному налогу в отношении железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередач, сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью, с постепенным увеличением ставки налога с 0,4% в 2013 г. до 2,2% в

2019 г. Действующее налоговое законодательство (гл. 30 НК РФ) устанавливает, что налог на имущество организаций вводится в действие на территориях субъектов Российской Федерации законами субъектов Российской Федерации о налогах (ст. ст. 356 и 372 НК РФ), которые на основании ст. 5 Налогового кодекса РФ вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Налог на имущество организаций - это прямой региональный налог, обязательный к уплате на территории того субъекта РФ, на территории которого он введен законом соответствующего субъекта РФ (ст. 372 НК РФ).

Субъектами РФ являются республики, края, области, города федерального значения, автономная область, автономные округа (ч. 1 ст. 5 Конституции РФ). Перечень субъектов РФ установлен в ч. 1 ст. 65 Конституции РФ. Территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя входят в состав Российской Федерации в качестве субъектов с 2014 г. Налог на имущество организаций в указанных субъектах уплачивается с 2015 г. В отношении налога на имущество организаций Налоговым кодексом РФ определены такие его существенные элементы, как: налогоплательщики (ст. 373 НК РФ); объекты налогообложения (ст. 374 НК РФ); налоговая база (ст. 375 НК РФ); налоговый период (п. 1 ст. 379 НК РФ); предельный размер налоговой ставки и порядок ее установления (ст. 380 НК РФ); налоговые льготы (ст. 381 НК РФ); порядок исчисления налога (ст. 382 НК РФ).

Законодательные (представительные) органы субъектов РФ при установлении налога на имущество организаций определяют (абз. 1 п. 2 ст. 372 НК РФ): ставки налога в пределах, установленных ст. 380 НК РФ, и порядок и сроки уплаты налога. Кроме того, при установлении налога законами субъектов РФ также могут быть предусмотрены (абз. 2 п. 2 ст. 372 НК РФ): дополнительные льготы по налогу и основания их применения и особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества.

Налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения для данного налога.

Налоговый кодекс РФ выделяет следующие группы налогоплательщиков (п. 1 ст. 373, п. п. 1 - 3 ст. 374 НК РФ):

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, имеющие постоянные представительства на территории РФ;
- 3) иностранные организации, которые не имеют постоянного представительства в России, но владеют недвижимым имуществом на территории РФ.

Освобождаются от обложения налогом на имущество организаций организации, которые применяют специальные режимы налогообложения:

- ЕСХН (п. 3 ст. 346.1 НК РФ);
- УСН - в отношении имущества, налоговая база по которому определяется как среднегодовая стоимость (п. 2 ст. 346.11 НК РФ);
- ЕНВД - в отношении имущества, которое используется для осуществления "вмененной" деятельности и налоговая база по которому определяется как среднегодовая стоимость этого имущества (п. 4 ст. 346.26 НК РФ).



Для разных плательщиков налога на имущество организаций установлен свой объект налогообложения (ст. 374 НК РФ).

Для российских организаций объектом налогообложения является недвижимое имущество (включая имущество, которое передано другим лицам во временное владение (пользование, распоряжение), в доверительное управление или внесено в совместную деятельность, получено российской организацией по концессионному соглашению), учитываемое на балансе указанных организаций в качестве объектов основных средств в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета в РФ (п. 1 ст. 373, п. п. 1, 2 ст. 374 НК РФ).

Для иностранных организаций, которые не имеют в России постоянного представительства, объектом налогообложения является недвижимое имущество, которое:

- расположено на территории РФ;
- находится в собственности указанных организаций или получено ими по концессионному соглашению (п. 1 ст. 373, п. 3 ст. 374 НК РФ).

Не признаются объектами налогообложения по налогу на имущество организаций (п. 4 ст. 374 НК РФ):

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба. При этом данное имущество должно использоваться для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации;
- объекты культурного наследия (памятники истории и культуры) федерального значения и учтенные как самостоятельные инвентарные объекты системы инженерно-технического обеспечения в составе зданий - объектов культурного наследия;
- ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;
- ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;
- космические объекты;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Не являются объектами налогообложения основные средства, включенные в первую или вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ.

Налоговая база по объектам недвижимости, облагаемым по кадастровой стоимости, определяется отдельно от иного имущества организации (п. 1 ст. 376 НК РФ) и отдельно по каждому такому объекту (по каждому помещению), даже если они находятся на территории, подведомственной одному налоговому органу, и облагаются по одной и той же ставке.

Если законодательством субъекта РФ предусмотрена уплата авансовых платежей по налогу по итогам отчетных периодов - I квартала, полугодия, 9 месяцев, то налоговая база рассчитывается по истечении каждого из них (п. 3 ст. 379, п. 6 ст. 382 НК РФ).

Как правило, налоговая база (база для исчисления авансовых платежей) рассчитывается по всему имуществу организации в целом. Однако из данного правила есть исключения, налоговая база рассчитывается отдельно в отношении объектов, указанных в п. 1, 2 ст. 376 НК РФ.

Налогоплательщик - собственник подлежащего налогообложению имущества определяет налоговую базу и исчисляет налог (авансовые платежи) независимо от того, числится оно у него на балансе как основное средство или нет, кроме исключительных случаев, предусмотренных ст. ст. 378, 378.1 НК РФ (подп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК РФ).

Особый порядок налогообложения установлен в отношении имущества, которое:

- составляет паевой инвестиционный фонд (п. 2 ст. 378 НК РФ);
- передано и (или) создано в соответствии с концессионным соглашением (ст. 378.1 НК РФ).

Согласно подп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК РФ управляющие компании и концессионеры относятся к категории налогоплательщиков, которые облагают налогом недвижимое имущество по кадастровой стоимости и при этом не являются его собственниками (п. п. 2, 3 ст. 11 Федерального закона от 29 ноября 2001 г. N 156-ФЗ, п. 1 ст. 3 Федерального закона от 21 июля 2005 г. N 115-ФЗ <2>).

Налоговые ставки. Величина налоговой ставки по налогу на имущество устанавливается региональными законами на территории соответствующего субъекта РФ и не может превышать 2,2%, если иное не установлено ст. 380 НК РФ (п. 2 ст. 372, п. 1 ст. 380 НК РФ).

Объекты недвижимого имущества, налоговой базой в отношении которых признается кадастровая стоимость, подлежат налогообложению налогом на имущество организаций по ставкам, установленным законами соответствующих субъектов Российской Федерации, по местонахождению указанных объектов, размеры которых не могут превышать (п. 1.1 ст. 380 НК РФ):

Субъекты РФ вправе вводить на своей территории дифференцированные налоговые ставки, предусматривать не одну, а несколько видов ставок для различных категорий налогоплательщиков или в отношении определенного имущества (п. 2 ст. 380 НК РФ).

Если законами субъектов РФ налоговые ставки не определены, то применяются ставки, установленные Налоговым кодексом РФ (п. 4 ст. 380 НК РФ).

Льготы по налогу на имущество устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом РФ и (или) соответствующими законами субъектов РФ (п. 3 ст. 56, п. 2 ст. 372 НК РФ).

Льготы по налогу на имущество можно условно разделить:

- на льготы, которые установлены положениями Налогового кодекса РФ и применяются во всех субъектах РФ, где введен налог на имущество организаций;
- льготы, которые предусмотрены соответствующим законом субъекта РФ и действуют только на территории этого субъекта

Установленные в Налоговом кодексе РФ льготы по налогу на имущество организаций можно разделить на льготы:

- в виде освобождения от налогообложения в отношении особого вида имущества;
- в виде освобождения от налога на имущество отдельных категорий организаций;
- в виде освобождения от налогообложения в отношении имущества организаций - резидентов и управляющих компаний особых экономических зон;
- в виде освобождения от налогообложения в отношении имущества, используемого организациями при разработке морских месторождений углеводородного сырья;
- в виде освобождения отдельных видов организаций от налогообложения в отношении имущества, используемого в строго определенных целях.

#### 1. Льготы в виде освобождения от налогообложения в отношении особого вида имущества.

Освобождено от налогообложения следующее особое имущество:

- федеральные автомобильные дороги общего пользования и сооружения, которые являются их неотъемлемой частью (п. 11 ст. 381 НК РФ);
- вновь вводимые объекты, имеющие высокую энергетическую эффективность (п. 21 ст. 381 НК РФ).

Данная льгота распространяется:

1) на вновь вводимые объекты, имеющие высокую энергетическую эффективность согласно Перечню, устанавливаемому Правительством РФ

2) на вновь вводимые объекты, имеющие высокий класс энергетической эффективности, если в отношении указанных объектов законодательством РФ предусмотрено определение классов такой эффективности (п. 21 ст. 381 НК РФ).

Использовать льготы, предусмотренные п. 21 ст. 381 НК РФ, можно только в отношении имущества, которое включено в состав основных средств после 31 декабря 2011 г. . При этом неважно, находилось ли оно ранее в эксплуатации у предыдущего собственника и пользовался ли он льготой, за исключением случая, когда применение льготы в отношении бывшего в эксплуатации имущества имеет признаки необоснованной налоговой выгоды . Льготы, указанные в п. 21 ст. 381 НК РФ, можно применять в течение трех лет со дня постановки соответствующего имущества на учет.

#### 2. Льготы в виде освобождения от налога на имущество отдельных категорий организаций.

Освобождены от налога на имущество следующие категории организаций:

- специализированные протезно-ортопедические предприятия (п. 13 ст. 381 НК РФ);
- адвокатские образования: коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации (п. 14 ст. 381 НК РФ, п. 1 ст. 20 Федерального закона от 31 мая 2002 г. N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации");
- государственные научные центры (п. 15 ст. 381 НК РФ). Статус государственного научного центра присваивается Правительством РФ. Статус нужно подтверждать один раз в два года. Если организация не может подтвердить свой статус, применять льготу она не вправе.

3. Льготы в виде освобождения от налогообложения в отношении имущества организаций - резидентов и управляющих компаний особых экономических зон.

Освобождается от налогообложения:

1) имущество, которое учтено на балансе организаций, являющихся резидентами особых экономических зон (далее - ОЭЗ). Такое имущество должно быть создано или приобретено для ведения деятельности на территории ОЭЗ, использоваться на территории ОЭЗ в рамках соглашения о создании ОЭЗ и расположено на территории данной ОЭЗ (п. 17 ст. 381 НК РФ). Срок действия льготы составляет 10 лет начиная с месяца, следующего за месяцем постановки имущества на учет;

2) имущество, используемое для строительства и ремонта судов и учитываемое на балансе судостроительных организаций - резидентов промышленно-производственной ОЭЗ (п. 22 ст. 381 НК РФ).

Срок действия льготы составляет:

- в отношении имущества, учтенного на балансе и используемого для строительства и ремонта судов на момент приобретения организацией статуса резидента промышленно-производственной ОЭЗ, - 10 лет с даты регистрации в качестве резидента;

- в отношении имущества, созданного или приобретенного для строительства и ремонта судов после получения статуса резидента промышленно-производственной ОЭЗ, - в течение 10 лет с даты постановки имущества на учет, но не более срока существования ОЭЗ;

3) в отношении недвижимого имущества, созданного для реализации соглашений о создании ОЭЗ, стоящего на учете в качестве основных средств на балансе управляющих компаний ОЭЗ (п. 23 ст. 381 НК РФ), освобождение от уплаты налога предоставляется на 10 лет начиная с месяца, следующего за месяцем постановки указанного имущества на учет.

4. Льготы в виде освобождения от налогообложения в отношении имущества, используемого организациями при разработке морских месторождений углеводородного сырья.

Не облагается налогом имущество (в том числе переданное по договорам аренды), если в течение налогового периода оно одновременно соответствует следующим условиям (п. 24 ст. 381 НК РФ):

1) имущество расположено во внутренних морских водах РФ, в территориальном море РФ, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря;

2) имущество используется организациями при осуществлении деятельности по разработке морских месторождений углеводородного сырья, включая геологическое изучение, разведку, проведение подготовительных работ.

Применять льготу по такому имуществу организации вправе с 1 января 2014 г. Срок действия льготы на данный момент не ограничен.

5. В виде освобождения отдельных видов организаций от налогообложения в отношении имущества, используемого в строго определенных целях.

От налога на имущество организаций при условии использования ими имущества по целевому назначению освобождаются следующие категории организаций (п. п. 1 - 4 ст. 381 НК РФ):

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы (п. 1 ст. 381 НК РФ) - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

- религиозные организации (п. 2 ст. 381 НК РФ), - в отношении имущества, используемого для осуществления религиозной деятельности;

- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80% (абз. 1 п. 3 ст. 381 НК РФ), - в отношении имущества, используемого для осуществления уставной деятельности этих организаций;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25% (абз. 2 п. 3 ст. 381 НК РФ), - в отношении имущества, используемого для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 18 февраля 2004 г. N 90), работ и услуг (кроме брокерских и иных посреднических услуг). Льгота применяется, только если указанные общероссийские общественные организации инвалидов на 80% состоят из инвалидов и их законных представителей (п. 3 ст. 381 НК РФ);

Законодательные органы субъектов РФ самостоятельны в вопросе установления льгот и определения дополнительных условий для их применения. Однако льготы не могут быть установлены в зависимости от формы собственности или места происхождения капитала, а также не носят индивидуального характера (п. 2 ст. 3, п. 1 ст. 56 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год (п. 1 ст. 379 НК РФ). По его окончании определяется налоговая база за истекший год и исчисляется сумма налога к уплате в бюджет (п. 1 ст. 55 НК РФ).

Отчетными периодами признаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога на имущество организаций вправе не устанавливать отчетные периоды (п. п. 2, 3 ст. 379 НК РФ). Субъекты РФ могут установить отчетные периоды, но предусмотреть, что по их итогам отдельные категории налогоплательщиков вправе не исчислять и не уплачивать авансовые платежи (п. 6 ст. 382 НК РФ).

По окончании отчетных периодов налогоплательщики подводят промежуточные итоги, исчисляют и уплачивают авансовые платежи. Помимо этого, они представляют налоговый расчет по авансовым платежам (п. 1 ст. 386 НК РФ).

Для вновь созданных организаций налоговым периодом является (п. п. 1, 2 ст. 55 НК РФ):

- период со дня создания организации (дня ее государственной регистрации) и до конца этого календарного года, если организация создана до 1 декабря;

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

Для таких организаций, созданных в декабре, налоговым является период с даты их создания до конца следующего года (п. п. 1, 2 ст. 55 НК РФ).

Порядок исчисления и уплаты налога. Сумма налога, подлежащая в бюджет, исчисляется отдельно в отношении:

- 1) имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- 2) недвижимого имущества, расположенного вне места нахождения организации (обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс);
- 3) имущества, которое облагается налогом по разным ставкам;
- 4) недвижимости, фактически находящейся на территориях разных субъектов РФ;

По общему правилу налог на имущество организаций уплачивается авансовыми платежами, если законом субъекта РФ не установлено для некоторых категорий налогоплательщиков право не начислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Согласно п. 12 ст. 378.2 Налогового кодекса РФ исчисление суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу в отношении имущества, в отношении которого налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, осуществляется в порядке, предусмотренном ст. 382 Налогового кодекса РФ, с учетом следующих особенностей:

- сумма авансового платежа по налогу исчисляется по истечении отчетного периода как  $\frac{1}{4}$  кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку;

- в случае если кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества была определена в соответствии с законодательством РФ в течение налогового (отчетного) периода и (или) указанный объект недвижимого имущества не включен в перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, определение налоговой базы и исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) по текущему налоговому периоду в отношении данного объекта недвижимого имущества осуществляются исходя из среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения;

Срок и порядок уплаты налога за год определяются региональным законодательством (п. 2 ст. 372 НК РФ). При этом срок уплаты налога исчисляется в рабочих днях, если в законе субъекта РФ он прямо не установлен в календарных днях (п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

Налоговая отчетность. Плательщики налога на имущество организаций обязаны представлять налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию (п. 1 ст. 386 НК РФ). Налоговые расчеты нужно подавать по итогам каждого отчетного периода (I квартала, полугодия, 9 месяцев), а налоговую декларацию - по итогам календарного года (п. п. 1, 2 ст. 379, п. 1 ст. 386 НК РФ).

Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу предоставляются не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по налогу по итогам налогового периода представляются не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 386 НК РФ). Если 30 марта приходится на выходной и (или) нерабочий праздничный день, декларацию нужно сдать не позднее ближайшего следующего за ним рабочего дня (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

## **Налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ)**

В 2004 г. в сфере налогообложения деятельности по организации и проведению азартных игр и пари начался новый этап. С 1 января 2004 г. действует гл. 29 Налогового кодекса РФ, согласно которой правовое регулирование правоотношений, связанных с установлением, введением и взиманием налога на игорный бизнес, осуществляется, помимо гл. 29 Налогового кодекса РФ, и законами субъектов РФ.

Налог на игорный бизнес является региональным прямым налогом, подлежащим уплате налогоплательщиком в бюджет по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения.

Плательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса.

Предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке (п. 1 ст. 2 ГК РФ).

Игорный бизнес не является реализацией услуг. Это особый вид предпринимательской деятельности, связанный с извлечением дохода в виде выигрыша или платы за проведение азартных игр либо пари. Вследствие этого организации и предприниматели, осуществляющие проведение азартных игр либо пари, не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль. На них также не распространяется обязанность налоговых агентов по исчислению и удержанию налога на доходы физических лиц с выплаченных выигрышей участникам азартных игр.

Налогоплательщики - организации и предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом, не вправе применять упрощенную систему налогообложения. Если же, помимо игорного бизнеса, они осуществляют иные виды деятельности, то по этим видам применяется общая система налогообложения (в соответствующих случаях - специальный налоговый режим - единый налог на вмененный доход (ЕНВД)).

Легальное определение понятия "игорный бизнес" содержится в ст. 364 Налогового кодекса РФ. Согласно данной норме игорный бизнес - предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр.

Под выигрышем понимаются денежные средства или иное имущество, в том числе имущественные права, подлежащие выплате или передаче участнику азартной игры при наступлении результата азартной игры, предусмотренного правилами, установленными организатором азартной игры в рамках деятельности по организации проведения азартных игр.

Деятельность по организации проведения азартных игр <1> определена как деятельность по оказанию услуг по заключению с участниками азартных игр основанных на риске соглашений о выигрыше и (или) по организации заключения таких соглашений между двумя или несколькими участниками азартной игры.

Организатор азартных игр при совершении операций с денежными средствами при организации и проведении азартных игр в игорном заведении должен обеспечить соблюдение порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, определенного Банком России <1>, а с 21 января 2014 г. такие субъекты обязаны осуществлять денежные расчеты с применением контрольно-кассовой техники

В целях выявления противоправного влияния на результаты официальных спортивных соревнований организаторы азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах обязаны принимать ставки на официальные спортивные соревнования и выплачивать соответствующие выигрыши только при предъявлении участником азартной игры документа, удостоверяющего его личность

В целях проведения азартных игр на территории РФ создано 5 игорных зон: в Республике Крым, Алтайском крае, Приморском крае, Калининградской области, Краснодарском крае . Порядок создания и ликвидации игорных зон определяется Правительством РФ

К объектам налогообложения ст. 366 Налогового кодекса РФ с учетом положений Закона N 244-ФЗ относит:

1) игровой стол - игровое оборудование, которое представляет собой место с одним или несколькими полями и при помощи которого организатор азартных игр проводит азартные игры между их участниками либо выступает в качестве их участника через своих работников;

2) игровой автомат - игровое оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), используемое для проведения азартных игр с материальным выигрышем, который определяется случайным образом устройством, находящимся внутри корпуса такого игрового оборудования, без участия организатора азартных игр или его работников;

3) процессинговый центр тотализатора - часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, проводит на основе информации, полученной от центра учета переводов интерактивных ставок тотализаторов, учет интерактивных ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет предоставление информации о принятых ставках, интерактивных ставках и о рассчитанных выигрышах в пункты приема ставок тотализатора и в центр учета переводов интерактивных ставок тотализаторов;

4) процессинговый центр букмекерской конторы - часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, проводит на основе информации, полученной от центра учета переводов интерактивных ставок букмекерской конторы, учет интерактивных ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет предоставление информации о принятых ставках, интерактивных ставках и о рассчитанных выигрышах в пункты приема ставок букмекерской конторы и в центр учета переводов интерактивных ставок букмекерских контор;

5) пункт приема ставок тотализатора - территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр и осуществляет предоставление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр тотализатора;

6) пункт приема ставок букмекерской конторы - территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари с участниками данного вида азартных игр и осуществляет предоставление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр букмекерской конторы.



Объекты налогообложения подлежат регистрации в налоговом органе по месту их установки не позднее чем за 2 дня до даты установки

В случае если налогоплательщики не состоят на учете в налоговых органах на территории того субъекта Российской Федерации, где устанавливаются, открываются объекты налогообложения, то они обязаны встать на учет в налоговых органах по месту установки (месту нахождения) таких объектов налогообложения не позднее чем за 2 дня до даты установки (открытия) каждого объекта налогообложения.

Изменение количества объектов налогообложения также должно быть зарегистрировано в налоговых органах по месту регистрации объектов налогообложения не позднее чем за 2 дня до даты установки (открытия) или выбытия (закрытия) каждого объекта налогообложения.

Объект налогообложения считается зарегистрированным с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения и считается выбывшим (закрытым) с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации изменений (уменьшений) количества объектов налогообложения (п. 4 ст. 366 НК РФ).

Налоговые органы в течение 5 дней с даты получения заявления от налогоплательщика о регистрации объектов налогообложения (об изменении количества объектов налогообложения) обязаны выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

Налоговая база по налогу на игорный бизнес имеет физическую характеристику и определяется как общее количество соответствующих объектов налогообложения (ст. 367 НК РФ), т.е. непосредственно связана с количеством специальных объектов, признаваемых объектами налогообложения (игровых столов, игровых автоматов, касс букмекерских контор и касс тотализаторов).

Налоговая база определяется отдельно по каждому из видов объектов налогообложения исходя из количества соответствующих объектов налогообложения по итогам каждого налогового периода на основе данных об объектах, подлежащих налогообложению.

Налоговый период по налогу на игорный бизнес определяется как календарный месяц (ст. 368 НК РФ), под которым согласно правилам ст. 6.1 Налогового кодекса РФ понимается период времени, равный числу дней в соответствующем месяце текущего календарного года.

Налоговые ставки по налогу на игорный бизнес утверждаются законами субъектов РФ в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ:

- 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.

В случае если ставки налогов не установлены законами субъектов РФ, они устанавливаются в следующих размерах:

- 1) за один игровой стол - 25 000 рублей;
- 2) за один игровой автомат - 1 500 рублей;
- 3) за один процессинговый центр тотализатора - 25 000 рублей;
- 4) за один процессинговый центр букмекерской конторы - 25 000 рублей;
- 5) за один пункт приема ставок тотализатора - 5 000 рублей;
- 6) за один пункт приема ставок букмекерской конторы - 5 000 рублей.

Обязанность платить игорный налог возникает у организации с момента, когда она начала получать экономическую выгоду в виде дохода от деятельности в сфере игорного бизнеса.

Порядок исчисления налога, установленный в ст. 370 Налогового кодекса РФ, зависит от даты установки (выбытия) объекта налогообложения.

Обязанность по исчислению налога на игорный бизнес возникает с даты установки объекта налогообложения, а не с даты подачи заявления о регистрации этого объекта, на это указывает сложившаяся судебная практика, руководствоваться которой рекомендует Минфин России при определении момента возникновения обязанности по исчислению налога на игорный бизнес

Сумма налога исчисляется налогоплательщиками самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения.

В случае если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Если возникла необходимость открытия либо закрытия объекта налогообложения, то существуют следующие правила:

а) при установке (открытии) нового объекта налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный (открытый) новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения. При установке (открытии) нового объекта налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения;

б) при выбытии (закрытии) объекта налогообложения до 15-го числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения. При выбытии (закрытии) объекта налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший (закрытый) объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения

Порядок представления налоговой декларации закреплен в п. 2 ст. 370 Налогового кодекса РФ. Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

### **Транспортный налог (гл. 28 НК РФ)**

Транспортный налог - это региональный налог, обязательный к уплате на территории того субъекта РФ, на территории которого он введен законом соответствующего субъекта РФ (ст. 356 НК РФ).

Устанавливая транспортный налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных ст. 361 Налогового кодекса РФ.

Законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе устанавливать порядок и сроки уплаты транспортного налога только для налогоплательщиков-организаций, порядок и срок уплаты транспортного налога физическими лицами устанавливается федеральным законодательством. При установлении налога законами субъектов Российской Федерации законодательными (представительными) органами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками по транспортному налогу являются как организации, так и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 Налогового кодекса РФ (ч. 1 ст. 357 НК РФ).

Под организациями понимаются не только российские, но и иностранные юридические лица.

Для признания организации и физического лица налогоплательщиками по данному налогу транспортные средства должны быть зарегистрированы на данных лиц и являться объектом обложения транспортным налогом в соответствии со ст. 358 Налогового кодекса РФ. Плательщик транспортного налога по доверенности налогоплательщиком не является.

До снятия транспортного средства с учета в регистрирующих органах плательщиком транспортного налога является то лицо, за которым это транспортное средство зарегистрировано

Объектом налогообложения по транспортному налогу признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не являются объектом налогообложения:

- 1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.;

2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

3) промышленные морские и речные суда;

4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

6) транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

10) морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда.

Иные налоговые льготы по транспортному налогу могут устанавливаться законами субъектов РФ. Например, налоговые льготы по транспортному налогу могут быть предоставлены пенсионерам, в собственности которых находятся легковые автомобили

Налоговая база определяется:

1) в отношении каждого транспортного средства, имеющего двигателя (за исключением транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя), - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах

2) в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, - как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

3) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах;

4) в отношении иных водных и воздушных транспортных средств, не указанных выше, - как единица транспортного средства. Например, к водным транспортным средствам, на которые установлен налог к единице транспортного средства, относятся плавучие краны, плавучая землечерпательная техника, дебаркадеры и иные плавучие сооружения, не имеющие двигателей для самостоятельного передвижения.

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год (ст. 360 НК РФ).

Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются I, II и III кварталы. Расчеты по транспортному налогу организации необходимо представлять каждый квартал, и при этом срок сдачи расчетов авансовых платежей по налогу установлен не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортного средства в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или одну единицу транспортного средства исходя из базовых размеров налоговых ставок, установленных в п. 1 ст. 361 Налогового кодекса РФ.

Базовые налоговые ставки установлены п. 1 ст. 361 Налогового кодекса РФ и могут быть увеличены либо уменьшены соответствующими законами субъектов РФ, но не более чем в десять раз. Увеличение (уменьшение) налоговой ставки не может производиться в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса.

Если законами субъектов РФ не определены налоговые ставки, то налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в п. 1 ст. 361 Налогового кодекса РФ.

Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу установлен ст. 362 Налогового кодекса РФ. Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно.

С 1 января 2015 г. организации обязаны исчислять авансовые платежи по транспортному налогу с учетом повышающих коэффициентов, установленных в отношении дорогих автомобилей (п. п. 2 и 2.1 ст. 362 НК РФ). Эти коэффициенты применяются начиная с периода 2014 г. при определении суммы данного налога на легковые автомобили средней стоимостью от 3 млн руб.

Размер повышающих коэффициентов установлен п. 2 ст. 362 Налогового кодекса РФ. Исчисление суммы налога в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб. производится с учетом следующих повышающих коэффициентов

1,1 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет;

1,3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло от 1 года до 2 лет;

1,5 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более 1 года;

2 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 млн до 10 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет;

3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 млн до 15 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет;

3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн руб., с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

Срок исчисления количества лет, прошедших с года выпуска легкового автомобиля, в отношении которого применяется повышающий коэффициент, исчисляется с года выпуска транспортного средства по налоговый период, за который уплачивается налог.

Для налогоплательщиков - физических лиц сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ (п. 2 ст. 362 НК РФ).

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков-организаций должны быть установлены законами субъектов Российской Федерации, но не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств. При пропуске установленных ст. 363 Налогового кодекса РФ сроков уплаты авансовых платежей за каждый день просрочки подлежат уплате пени.

В отношении физических лиц с 1 января 2015 г. срок уплаты транспортного налога физическими лицами предусмотрен не позднее 1 октября года, следующего за истекшим (абз. 3 п. 1 ст. 363 НК РФ). Налог физическими лицами уплачивается на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом. При этом направление налогового уведомления допускается не более чем за 3 налоговых периода, предшествующие календарному году его направления.

Налоговые декларации по транспортному налогу в соответствии со ст. 363.1 Налогового кодекса РФ представляются только организациями. Представление налоговой декларации по транспортному налогу физическими лицами не предусмотрено.

Организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по транспортному налогу 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.

Законом не предусмотрена подача в налоговый орган расчетов авансовых платежей. Однако налогоплательщики-организации обязаны уплачивать ежеквартальные авансовые платежи - это предусмотрено ст. ст. 362, 363 Налогового кодекса РФ

## **МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ**

Местными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях

соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено п. 4 и п. 7 ст. 12 Налогового кодекса РФ.

Исчерпывающий перечень местных налогов содержится в ст. 15 Налогового кодекса РФ, а основные элементы каждого местного налога установлены во второй части Налогового кодекса РФ и в ряде случаев дополнены в решениях представительных органов муниципальных образований в соответствии с полномочиями, переданными на муниципальный уровень.

К местным налогам и сборам относятся:

- 1) земельный налог (гл. 31 НК РФ);
- 2) налог на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ);
- 3) торговый сбор, введенный гл. 33 Налогового кодекса РФ с 1 января 2015 г.

### **Земельный налог (гл. 31 НК РФ)**

Земельный налог согласно ст. 15 Налогового кодекса РФ относится к местным налогам, устанавливается Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований (п. 1 ст. 387 НК РФ).

В городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе налог устанавливается Налоговым кодексом РФ и законами указанных субъектов РФ, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Налоговым кодексом РФ и законами указанных субъектов РФ и обязателен к уплате на территориях указанных субъектов РФ.

Земельный налог - это прямой местный налог, который устанавливается на территориях муниципальных образований и территориях городов федерального значения (в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе) соответственно нормативными актами представительных органов муниципальных образований, законами Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя и взимается с физических и юридических лиц, имеющих на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления) земельные участки на территории, на которой введен земельный налог.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 387 НК РФ). В отношении налогоплательщиков-организаций указанные органы, устанавливая налог, определяют также порядок и сроки уплаты налога (абз. 1 п. 2 ст. 387 НК РФ).

При установлении налога представительные органы муниципальных образований (законы городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения: а) на праве собственности; б) на праве постоянного (бессрочного) пользования или в) на праве пожизненного наследуемого владения.

Права на земельные участки подлежат государственной регистрации. Поэтому обязанность уплачивать земельный налог возникает у лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок путем внесения записи в реестр и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

В отношении земельных участков, входящих в имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, налогоплательщиками признаются управляющие компании, налог при этом уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд.

Освобождены от уплаты земельного налога организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды (п. 2 ст. 388 НК РФ).

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования и городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, на территории которых введен налог (ст. 389 НК РФ).

Не признаются в качестве объекта налогообложения земельные участки

1) изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;

2) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

3) из состава земель лесного фонда

4) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;

5) входящие в состав общего имущества многоквартирного дома

Налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 Налогового кодекса РФ.

Под кадастровой стоимостью понимается установленная в процессе государственной кадастровой оценки рыночная стоимость объекта недвижимости, определенная методами массовой оценки, или, при невозможности определения рыночной стоимости методами массовой оценки, рыночная стоимость, определенная индивидуально для конкретного объекта недвижимости

Датой определения кадастровой стоимости объекта недвижимости является дата внесения сведений о нем в государственный кадастр недвижимости, повлекшего за собой необходимость определения кадастровой стоимости.

Территориальные органы Федерального агентства кадастра объектов недвижимости должны бесплатно предоставлять налогоплательщикам земельного налога сведения о кадастровой



стоимости земельных участков в виде кадастрового номера объекта недвижимости и его кадастровой стоимости для целей налогообложения по письменному заявлению налогоплательщика в порядке, установленном ст. 14 Федерального закона от 24 июля 2007 г. N 221-ФЗ . Сведения о кадастровой стоимости земельных участков для целей налогообложения размещаются на официальном сайте Федерального агентства кадастра объектов недвижимости в сети Интернет.

Налоговая база по каждому земельному участку определяется как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. В то же время 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 государственный кадастровый учет.

Организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Некоторые категории владельцев земельных участков имеют возможность уменьшать налоговую базу на 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении (ст. 391 НК РФ). Это касается, в частности:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов I и II групп инвалидности и инвалидов с детства;

3) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

4) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки .

5) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

6) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка. Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю.

Для налогоплательщиков - физических лиц и индивидуальных предпринимателей налоговая база определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственный кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним (п. 4 ст. 391 НК РФ).

С 1 января 2015 г. индивидуальные предприниматели, так же как и обычные граждане, уплачивают земельный налог на основании налоговых уведомлений, которые должна направить им налоговая инспекция (п. 4 ст. 397 Налогового кодекса РФ).

Налоговая база для исчисления земельного налога в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности (ст. 392 НК РФ).

Налоговым периодом по земельному налогу является календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года (п. 2 ст. 393 НК РФ).

Представительные органы муниципального образования и законодательные органы власти Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, вводя налог, вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать:

1) 0,3 процента 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, принадлежащей 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;

- ограниченных в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

2) 1,5 процента в отношении прочих земельных участков.

Представительным органам муниципальных образований, а также Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя предоставлено право устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и разрешенного использования земельного участка.

В случае если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в п. 1 ст. 394 Налогового кодекса РФ.

Налоговые льготы. Статья 395 Налогового кодекса, устанавливая налоговые льготы, освобождает от земельного налога:

- уголовно-исполнительные организации и учреждения в отношении земельных участков, предоставленных для выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

- организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

- религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

- 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;

- и другие организации, указанные в ст. 395 Налогового кодекса РФ.

Свои права на налоговые льготы налогоплательщики должны подтверждать, представляя в налоговые органы по месту нахождения земли соответствующие документы (п. 10 ст. 396 НК РФ).

Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу закреплены в ст. 396 Налогового кодекса РФ. Сумма земельного налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, если иное не предусмотрено п. п. 15 и 16 ст. 396 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно. Земельный налог исчисляется исходя из числа полных месяцев, в течение которых земельный участок принадлежал налогоплательщику на праве собственности (постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет индивидуальными предпринимателями и налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на налоговую льготу, производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимаются за полный месяц.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по земельному налогу урегулированы ст. 397 Налогового кодекса РФ.

Представительные органы муниципальных образований своими нормативно-правовыми актами, а Москва, Санкт-Петербург и Севастополь законами устанавливают, как и когда должны уплачиваться налог и авансовые платежи по нему. Но хотя они и устанавливают конкретные сроки уплаты, все же не вправе установить сроки уплаты налога ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организации уплачивают земельный налог и авансовые платежи в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектами налогообложения.

Авансовые платежи по земельному налогу включаются в расходы по налогу на прибыль в том отчетном периоде, за который они рассчитаны.

Налогоплательщики - физические лица уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом. Срок уплаты налога для налогоплательщиков - физических лиц установлен Налоговым кодексом - земельный налог должен быть уплачен в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация. Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения каждого земельного участка налоговую декларацию по земельному налогу не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если земельные участки находятся на территории одного муниципального образования, то налогоплательщик вправе уплатить налог и представить одну налоговую декларацию в налоговую инспекцию, в ведении которой оно находится.

Представление расчета по авансовым платежам в течение налогового периода не предусмотрено. В то же время обязанность ежеквартально уплачивать авансовые платежи у налогоплательщиков сохранена.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

### **Налог на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ)**

Налог на имущество физических лиц является местным прямым налогом. Это означает, что сумма его уплачивается напрямую, без включения ее в какую-либо другую сумму; по отдельным документам, основаниям и в определенные сроки. Уплата этого налога не связана ни с какими операциями или сделками, а зависит только от факта наличия или отсутствия права собственности на недвижимое имущество. Налог на имущество физических лиц относится к систематическим налогам, уплачиваемым в жестко установленные законом сроки (не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом).

Налог на имущество физических лиц устанавливается Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (городов федерального значения), обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований (городов федерального значения).

Налог на имущество физических лиц - это местный прямой налог, который устанавливается на территориях муниципальных образований и территориях городов федерального значения (в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе) соответственно нормативными актами представительных органов муниципальных образований, законами Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя и взимается с физических лиц, имеющих объекты налогообложения на территории, на которой введен такой налог.

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) при установлении налога определяют:

- а) налоговые ставки в пределах, установленных гл. 32 НК РФ;
- б) особенности определения налоговой базы в соответствии с главой 32 НК РФ;
- в) (факультативно) налоговые льготы, не предусмотренные комментируемой главой, основания и порядок их применения налогоплательщиками.

Налогоплательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 401 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщиком налога на имущество физических лиц является физическое лицо - собственник имущества вне зависимости:

- от гражданства. Иностранцы граждане и лица без гражданства обязаны уплачивать налог на находящееся в их собственности имущество, расположенное на территории РФ;

- от возраста. Если собственником имущества является несовершеннолетний (до 18 лет) или малолетний (до 14 лет) ребенок, то он признается налогоплательщиком на общих основаниях;

- и иных социальных характеристик, за исключением льготных категорий.

Объектом налогообложения признается расположенное в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество (ч. 1 ст. 401 НК РФ):

- 1) жилой дом;
- 2) жилое помещение (квартира, комната)
- 3) гараж, машино-место;
- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершенного строительства;
- 6) 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. Статья 402 Налогового кодекса РФ определяет установление налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой или инвентаризационной стоимости объекта.

Пункт 1 ст. 402 Налогового кодекса РФ устанавливает, что налоговая база по налогу определяется исходя из кадастровой стоимости объекта, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 402. Пункт 2 предполагает определение налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объекта, если в субъекте РФ не принято решение о начале применения на территории этого субъекта порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения.

В случае если органом власти субъекта РФ не принято решение об определении налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости, налоговая база в отношении объектов налогообложения (за исключением объектов, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ, а также объектов налогообложения, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 278.2 НК РФ) определяется исходя из их инвентаризационной стоимости

Согласно п. п. 2 и 3 ст. 402 Налогового кодекса РФ налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости в следующих случаях:

- если порядок определения налоговой базы в отношении имущества установлен нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя). Такой порядок может быть определен только после того, как субъект РФ утвердит результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества

- если объект налогообложения включен в перечень, утвержденный уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ (п. 7 ст. 378.2 НК РФ);

- если объект недвижимого имущества образован в результате раздела другого объекта недвижимого имущества (или иного соответствующего законодательству РФ действия с объектами недвижимого имущества), включенного в перечень по состоянию на 1 января года налогового периода. Если вновь образованный объект недвижимого имущества соответствует критериям, предусмотренным ст. 378.2 Налогового кодекса РФ, то до включения его в перечень налоговая база в отношении его определяется исходя из кадастровой стоимости, определенной на дату его постановки на государственный кадастровый учет (абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ).

Налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость, указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года налогового периода с учетом следующих особенностей.

В отношении объекта налогообложения, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого объекта на государственный кадастровый учет.

Изменение кадастровой стоимости объекта имущества в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах, за исключением случаев, когда изменение кадастровой стоимости объекта имущества осуществлено вследствие исправления технической ошибки, допущенной органом, осуществляющим государственный кадастровый учет. В этом случае изменение кадастровой стоимости объекта учитывается при определении налоговой базы начиная с того налогового периода, в котором была допущена техническая ошибка.

В случае изменения кадастровой стоимости объекта по решению комиссии по рассмотрению споров сведения об измененной кадастровой стоимости учитываются при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания.

Для налогоплательщиков, которые рассчитывают налог по кадастровой стоимости, законодатель предусмотрел введение налоговых вычетов из налоговой базы. Размер таких вычетов зависит от вида недвижимого имущества, а именно:

налоговая база в отношении квартиры определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 кв. м общей площади этой квартиры;

налоговая база в отношении комнаты определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 10 кв. м площади этой комнаты;

налоговая база в отношении жилого дома определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 50 кв. м общей площади этого жилого дома;

налоговая база в отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на один миллион рублей.

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе увеличивать приведенные размеры налоговых вычетов.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в зависимости от применяемого порядка определения налоговой базы.

Если налоговая база по налогу исчисляется исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения, то базовые ставки по налогу определяются в соответствии с п. 2 ст. 406 НК РФ и их размеры не должны превышать:

1) 0,1% 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 машино-мест;

- 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% в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в отношении объектов налогообложения, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 Налогового кодекса РФ, а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 миллионов рублей;

3) 0,5% в отношении прочих объектов.

Величина ставок в отношении отдельных объектов недвижимости, например жилых домов, квартир, гаражей (полный перечень см. в подп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ), может быть уменьшена до нуля или увеличена (но не более чем в три раза) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя (п. 3 ст. 406 НК РФ).

Кроме того, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти гг. Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от кадастровой стоимости объекта, вида объекта налогообложения, места нахождения объекта и видов территориальных зон, в границах которых расположен объект налогообложения (п. 5 ст. 406 НК РФ).

Если налоговая база исчисляется исходя из инвентаризационной стоимости имущества, то для определения базовой налоговой ставки надо умножить суммарную инвентаризационную стоимость объектов налогообложения на коэффициент-дефлятор (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов).

В случае если налоговой базой является суммарная инвентаризационная стоимость, налоговые ставки дифференцируются в зависимости от стоимости имущества.

Налоговый кодекс (п. 4 ст. 406) устанавливает следующие рамки для налоговых ставок:

суммарная инвентаризационная стоимость до 300 000 рублей включительно - 0,1 процента включительно;

суммарная инвентаризационная стоимость свыше 300 000 до 500 000 рублей включительно - свыше 0,1 до 0,3 процента включительно;

суммарная инвентаризационная стоимость свыше 500 000 рублей - свыше 0,3 до 2 процентов включительно.

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти гг. Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе устанавливать дифференцированные налоговые ставки в установленных пределах в зависимости от размера умноженной на коэффициент-дефлятор суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, от вида объекта налогообложения, от места нахождения объекта, от видов территориальных зон, в границах которых расположен объект налогообложения (п. 5 ст. 406 НК РФ).

Если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), налогообложение производится:

1) в случае определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения - по налоговым ставкам, указанным в п. 2 ст. 406 НК РФ;

2) в случае определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения - 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.

Льготы по налогу на имущество физических лиц установлены п. 2 ст. 399, ст. 407 Налогового кодекса РФ.

Условно их можно разделить на три вида:

- федеральные льготы, установленные отдельным категориям граждан;
- федеральные льготы, установленные в отношении отдельных видов имущества;



- льготы, устанавливаемые органами муниципальных образований и органами местного самоуправления.

Право на федеральные льготы имеют следующие категории налогоплательщиков (п. 1 ст. 407 НК РФ):

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

- инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

- участники Гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан, а также ветераны боевых действий;

- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

- лица, имеющие право на получение социальной поддержки, подвергшиеся радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк", вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне;

- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

- лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца;

- пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лица, достигшие возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством РФ выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

- граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;

- родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей.

Налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости от количества оснований для применения налоговых льгот (п. 3 ст. 407 НК РФ)

Право на федеральные льготы, установленные в отношении отдельных видов имущества, имеют следующие категории налогоплательщиков:

- физические лица, осуществляющие профессиональную творческую деятельность, - в отношении специально оборудованных помещений, сооружений, используемых ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилых помещений, используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, - на период такого их использования;

- физические лица - в отношении 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.

Налоговые льготы также могут устанавливаться при установлении налога актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (п. 2 ст. 399 НК РФ)

Для получения льготы граждане представляют в налоговый орган заявление и документы, подтверждающие право на льготу.

Уведомление о выбранном объекте налогообложения, в отношении которого предоставляется налоговая льгота, представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения имущества до 1 ноября года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого в отношении указанных объектов применяется налоговая льгота (п. 7 ст. 407 НК РФ). Если уведомление не будет представлено, то налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта каждого вида с максимальной исчисленной суммой налога

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц (п. 6 ст. 408 НК РФ).

Порядок исчисления суммы налога заключается в том, что сумма налога исчисляется налоговым органом по истечении налогового периода отдельно по каждому объекту налогообложения как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Если объект налогообложения находится в общей долевой собственности, налог исчисляется для каждого из участников долевой собственности пропорционально его доле в праве собственности на такой объект налогообложения. В случае если объект налогообложения находится в общей совместной собственности, налог исчисляется для каждого из участников совместной собственности в равных долях.

Налог на имущество исчисляется с момента возникновения права собственности на имущество. Возникновение права собственности связано с его государственной регистрацией. Аналогичный порядок предусмотрен и для прекращения начисления налога. В отношении имущества, перешедшего по наследству физическому лицу, налог исчисляется со дня открытия наследства.

Датой государственной регистрации прав является день внесения соответствующих записей о правах в Единый государственный реестр прав (п. 3 ст. 2 Закона N 122-ФЗ).

Если право собственности на имущество возникло (прекратилось) в течение налогового периода (календарного года), то сумма налога будет рассчитываться пропорционально числу полных месяцев, в течение которых имущество находилось в собственности (п. 5 ст. 408 НК РФ).

Налог подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом по месту нахождения объекта налогообложения на основании налогового уведомления, направляемого налогоплательщику налоговым органом, не более чем за три налоговых периода, предшествующие календарному году его направления.

Налоговым периодом признается календарный год.

## СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Определение и виды специальных налоговых режимов установлены в ст. 18 НК РФ.

Под специальным налоговым режимом понимается особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. ст. 13 - 15 НК РФ.

Установление специальных налоговых режимов призвано решать такие задачи, как снижение налогового бремени сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также субъектов малого и среднего предпринимательства; сохранение упрощенного порядка учета и отчетности для названных субъектов; установление льготного режима налогообложения для инвесторов, занимающихся поиском, разведкой и добычей минерального сырья на труднодоступных участках недр.

Частью второй НК РФ предусмотрен раздел VIII.1 (гл. 26.1 - 26.5), посвященный специальным налоговым режимам, к которым относятся:

- 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;
- 5) патентная система налогообложения.

По смыслу п. 7 ст. 12 НК РФ специальные налоговые режимы отнесены законодателем к федеральным налогам. Согласно ст. 7 Бюджетного кодекса РФ определение порядка установления нормативов отчислений доходов от федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации относится к бюджетным полномочиям Российской Федерации.

Однако, определяя место специальных налоговых режимов в системе налогов и сборов Российской Федерации, следует заметить, что у них имеются существенные отличия от федеральных налогов. Прежде всего, это порядок введения в действие отдельных специальных

режимов, который отличается от порядка введения в действие федеральных налогов. Например, единый налог на вмененный доход вводится в действие не НК РФ, как федеральные налоги, а нормативными правовыми актами местных органов власти, патентная система налогообложения - законами субъектов РФ. Кроме вышеназванных, есть и другие отличия специальных налоговых режимов от федеральных налогов

Также следует обратить внимание на то, что в соответствии с п. 2 ст. 12 НК РФ федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено п. 7 названной статьи. Таким образом, исключение сделано как раз для специальных налоговых режимов.

Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации и представительные органы муниципальных образований в случаях, порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, вправе устанавливать по специальным налоговым режимам:

- 1) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться соответствующий специальный налоговый режим;
- 2) ограничения на переход на специальный налоговый режим и на применение специального налогового режима;
- 3) налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности;
- 4) особенности определения налоговой базы;
- 5) налоговые льготы, а также основания и порядок их применения.

Лидером по применению налогоплательщиками специальных налоговых режимов является упрощенная система налогообложения. Это объясняется оптимальными условиями перехода, установленными НК РФ, в том числе субъектным составом, возможностью выбора объекта налога.

### **Упрощенная система налогообложения**

Глава 26.2 НК РФ "Упрощенная система налогообложения" была введена в действие с 1 января 2003 г. Суть данного специального налогового режима заключается в замене наиболее значимых налогов уплатой единого налога.

Субъекты, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности по уплате тех же налогов, что и плательщики ЕСХН. Прочие налоги и сборы уплачиваются ими в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Однако для субъектов данного специального налогового режима установлены особенности уплаты налога на имущество организаций и налога на имущество физических лиц. Они не освобождаются от уплаты названных налогов в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии со ст. 378.2 НК РФ.

Переход на упрощенную систему налогообложения осуществляется налогоплательщиками добровольно.

Желающие перейти на данный специальный налоговый режим должны отвечать следующим условиям.

1. Субъектами данного специального налогового режима могут быть организации и индивидуальные предприниматели. Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, ломбарды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и иные формы адвокатских образований, микрофинансовые организации, казенные и бюджетные учреждения, иностранные организации, частные агентства занятости, осуществляющие деятельность по предоставлению труда работников (персонала);

- организации и индивидуальные предприниматели:

занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных);

перешедшие на уплату ЕСХН;

организации:

осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр;

являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

имеющие филиалы.

Приведенный перечень субъектов, которые не вправе применять данный специальный налоговый режим, является закрытым.

2. Средняя численность работников организаций и индивидуальных предпринимателей за налоговый (отчетный) период должна составлять не более 100 человек. Средняя численность определяется за 9 месяцев текущего года в порядке, установленном Федеральной службой государственной статистики (Росстатом)

3. Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором подает уведомление о переходе, ее доходы не превысили 112,5 млн рублей (без учета НДС).

4. Остаточная стоимость подлежащих амортизации в соответствии с главой 25 НК РФ основных средств организаций не должна превышать 150 млн рублей.

5. Доля участия других организаций в уставном капитале организации не должна превышать 25%, за исключением организаций, перечисленных в подп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ. Например, данное ограничение не распространяется на учрежденные образовательными организациями высшего образования, являющимися бюджетными и автономными учреждениями, хозяйственные общества и хозяйственные партнерства, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности, исключительные права на которые принадлежат указанным образовательным организациям (в том числе совместно с другими лицами).

6. Уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения должно быть подано до 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором будет применяться данный специальный налоговый режим.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговых органах. В этом случае они признаются налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, с даты постановки их на учет в налоговом органе.

Субъекты, которые перестали до окончания текущего календарного года быть плательщиками ЕНВД, вправе подать уведомление о переходе на упрощенную систему с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход. Если налогоплательщик на тот момент уже являлся субъектом упрощенной системы налогообложения по другим видам деятельности, не подпадающим под уплату ЕНВД, он автоматически (без подачи уведомления) становится плательщиком налога, исчисляемого по упрощенной системе налогообложения, по всем видам деятельности.

В случае если налогоплательщик не отвечает хотя бы одному из перечисленных условий, он не вправе перейти на упрощенную систему налогообложения.

Объектом налогообложения могут быть доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбранный налогоплательщиком объект может изменяться им ежегодно с начала налогового периода при условии уведомления об этом налогового органа до 31 декабря предшествующего года.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора о совместной деятельности (договора простого товарищества) или договора доверительного управления имуществом, должны применять в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов (п. 3 ст. 346.14 НК РФ).

Доходы субъекта упрощенной системы налогообложения определяются в том же порядке, что и в целях уплаты ЕСХН, и состоят из доходов от реализации и внереализационных доходов. Для некоторых видов доходов и расходов гл. 26.2 НК РФ установлены особенности их учета. Перечень расходов, учитываемых субъектами упрощенной системы налогообложения, является закрытым и приводится в п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Субъекты упрощенной системы налогообложения, так же как и плательщики ЕСХН, применяют кассовый метод признания доходов и расходов.

Налогоплательщики обязаны вести налоговый учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Минфином России

Налоговой базой в зависимости от выбранного объекта является денежное выражение доходов или денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Для субъектов, использующих в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, предусмотрена уплата минимального налога в случае, если сумма исчисленного за налоговый период в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. Сумма минимального налога определяется как 1% налоговой базы, которой являются доходы.

Налоговым периодом является календарный год. Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган только по итогам налогового периода налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта, а индивидуальными предпринимателями - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. По итогам каждого отчетного периода нарастающим итогом с начала календарного года рассчитываются авансовые платежи, которые уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, предусмотрен особый порядок исчисления налога, который заключается в возможности уменьшения суммы налога (в том числе авансовых платежей) на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных за этот же налоговый или отчетный период, на сумму выплаченных за счет средств работодателя пособий по временной нетрудоспособности (в том числе по договорам добровольного личного страхования в пользу работников). Сумма налога при этом не может быть уменьшена более чем на 50%.

Индивидуальные предприниматели, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы и не производят выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму налога (авансовых платежей) на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере без применения ограничения в 50%

Налог уплачивается не позднее срока подачи налоговой декларации.

Налоговая ставка составляет 6%, если объектом налогообложения выбраны доходы. Законами субъектов РФ налоговые ставки могут быть снижены в пределах от 1 до 6% в зависимости от категорий налогоплательщиков, а для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, - 0%

Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов РФ для всех или отдельных категорий налогоплательщиков до 0% в отношении периодов 2015 - 2016 гг.

Налогоплательщики не вправе до окончания налогового периода сменить режим налогообложения.

В случае прекращения налогоплательщиком предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась упрощенная система налогообложения, он также обязан уведомить о прекращении такой деятельности с указанием даты ее прекращения налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя в срок не позднее 15 дней со дня прекращения такой деятельности и представить налоговую декларацию не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем представления в налоговый орган уведомления о прекращении этой деятельности.

С начала календарного года налогоплательщик вправе добровольно сменить режим налогообложения, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором предполагает перейти на иной режим налогообложения, но при этом он теряет право вновь перейти на упрощенную систему в течение одного года после того, как он утратил право на применение данного специального режима.

### **Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности**

Система налогообложения в виде ЕНВД первоначально была установлена с целью привлечения к уплате налогов лиц, занимающихся теми видами предпринимательской деятельности, контроль за которыми затруднен (розничная торговля, общественное питание, бытовое обслуживание и др.). Введение единого налога также должно было упростить порядок исчисления и уплаты налогов для отдельных категорий налогоплательщиков и снизить затраты на налоговое администрирование. Поэтому в первоначальной редакции гл. 26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" НК РФ переход на данный специальный налоговый режим носил принудительный характер для тех налогоплательщиков, которые занимались перечисленными в названной главе видами деятельности.

Главной отличительной чертой ЕНВД от ранее изученных специальных налоговых режимов является то, что он исчисляется не по результатам хозяйственной деятельности, а с потенциально возможного дохода, рассчитываемого по специальной методике с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение этого дохода.

С 1 января 2003 г. вступила в силу гл. 26.3 НК РФ, согласно которой ЕНВД применяется наряду с общей системой налогообложения и иными налоговыми режимами. В настоящее время ЕНВД устанавливается федеральным законодательством и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя.

Субъектами системы налогообложения в виде единого налога являются организации и индивидуальные предприниматели. С 1 января 2013 г. переход на данный специальный налоговый режим носит добровольный характер.

На уплату единого налога не могут перейти субъекты:

1) средняя численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек (за исключением организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом РФ от 19 июня 1992 г. N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", и хозяйственных обществ, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом);

2) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25% (за исключением организаций, указанных в подп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ);



3) учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, если оказание этих услуг является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений и названные услуги оказываются непосредственно этими учреждениями;

4) осуществляющие виды предпринимательской деятельности в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций;

5) в случае осуществления установленных гл. 26.3 НК РФ видов деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;

6) в случае осуществления таких видов деятельности налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших в соответствии со ст. 83 НК РФ;

7) в случае установления в муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) торгового сбора в отношении этих же видов деятельности;

8) в случае, если указанные в подп. 6 - 9 п. 2 ст. 346.26 НК РФ виды деятельности (розничная торговля и общественное питание) осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН, и указанные субъекты реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Субъекты обязаны встать на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога в срок не позднее пяти дней с начала ее осуществления. Существует три вида постановки на учет в налоговом органе:

1) по каждому месту осуществления указанной в гл. 26.3 НК РФ виду деятельности, за исключением указанных ниже;

2) по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя по таким видам деятельности, как автотранспортные услуги по перевозке пассажиров и грузов, розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети (в части, касающейся развозной и разносной розничной торговли) и размещения рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств;

3) на подведомственной территории которого расположено место осуществления предпринимательской деятельности, указанное первым в заявлении о постановке на учет в качестве налогоплательщика единого налога для субъектов, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на территориях нескольких городских округов или муниципальных районов, на нескольких внутригородских территориях городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, на территориях которых действуют несколько налоговых органов.

Субъект подает заявление с указанием даты начала применения специального налогового режима в виде ЕНВД в вышеуказанный налоговый орган, а последний должен осуществить постановку на учет в течение пяти дней и выдать уведомление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

Плательщики единого налога освобождаются от уплаты тех же налогов, что субъекты ЕСХН и упрощенной системы налогообложения. При этом организации освобождаются от уплаты налога на прибыль организаций только в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, а индивидуальные предприниматели - в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом. Освобождение от обязанностей плательщиков НДС также предусмотрено только в отношении операций, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, с теми же исключениями, что и для субъектов ЕСХН и упрощенной системы налогообложения.

Налог на имущество организаций и налог на имущество физических лиц также не уплачиваются только в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, за исключением объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с НК РФ.

Все прочие налоги и сборы уплачиваются субъектами ЕНВД в соответствии с иными режимами налогообложения.

Если налогоплательщик наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, осуществляет иные, не подпадающие под уплату единого налога виды предпринимательской деятельности, он исчисляет и уплачивает налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения. В этом случае, а также в случае осуществления подлежащей переводу на уплату ЕНВД предпринимательской деятельности нескольких видов субъект обязан по каждому виду деятельности вести отдельный учет показателей, необходимых для исчисления налога, что на практике вызывает определенные трудности у налогоплательщиков.

Виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, устанавливаются нормативными актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя в пределах исчерпывающего перечня видов предпринимательской деятельности, приведенного в п. 2 ст. 346.26 НК РФ.

В данный перечень вошли такие виды деятельности, как оказание бытовых услуг, розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. м, оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту, распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций и некоторые др.

Понятия, используемые в целях уплаты единого налога (бытовые услуги, розничная торговля, площадь торгового зала и т.п.), приведены в ст. 346.27 НК РФ.

Объектом ЕНВД является вмененный доход налогоплательщика, под которым понимается потенциально возможный доход плательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода. Он используется для расчета величины единого налога по установленной ставке.

В Определении КС РФ от 9 апреля 2001 г. N 82-О было отмечено, что при установлении и исчислении единого налога должен обеспечиваться такой принцип налогового законодательства, как учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ), чем

обеспечивается соблюдение конституционных прав и свобод, закрепленных ст. ст. 19 (ч. ч. 1 и 2), 34 (ч. 1), 35 (ч. 1) и 57 Конституции РФ.

Следовательно, расчет потенциально возможного дохода должен осуществляться с применением методов статистических исследований и оценки независимых организаций с учетом результатов проверок налоговых и других государственных органов. В противном случае такие решения могут быть обжалованы в судебном порядке. В то же время невозможность при условии разумного хозяйствования получить вмененный доход доказывается налогоплательщиком. Считая размер вмененного дохода завышенным, налогоплательщик должен подтвердить свои возражения соответствующими доказательствами, такими как сведения о доходах, заключения соответствующих организаций и др. В то же время убыточность деятельности конкретного налогоплательщика не может служить основанием для освобождения его от уплаты ЕНВД, поскольку противоречит принципу всеобщности и равенства налогообложения, закрепленному в п. 1 ст. 3 НК РФ.

Налоговой базой признается величина вмененного дохода в денежном выражении. Она рассчитывается как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности за налоговый период с учетом корректирующих коэффициентов и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Расчет суммы вмененного дохода можно представить в виде формулы:

$$\text{ВД} = \text{БД} \times (\text{ФП1} + \text{ФП2} + \text{ФП3}) \times \text{К1} \times \text{К2},$$

где ВД - величина вмененного дохода; БД - значение базовой доходности в месяц по определенному виду деятельности; ФП1, ФП2, ФП3 - физические показатели, характеризующие данный вид деятельности (количество работников, автомашин, площадь торгового зала в кв. м и др.), соответственно за каждый месяц квартала; К1 и К2 - корректирующие коэффициенты базовой доходности.

Под базовой доходностью понимается условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности. Величины базовой доходности за месяц и физические показатели, участвующие в расчете, установлены в п. 3 ст. 346.29 НК РФ в зависимости от осуществляемого вида предпринимательской деятельности.

Корректирующий коэффициент базовой доходности К1 (коэффициент-дефлятор) устанавливается на календарный год и рассчитывается как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары, работы и услуги в Российской Федерации в предшествующем календарном году.

Корректирующий коэффициент базовой доходности К2 учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности - ассортимент товаров (работ и услуг), сезонность, режим работы и др. Конкретное значение коэффициента на календарный год устанавливается правовым актом муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя в размере от 0,005 до 1 включительно (п. 7 ст. 346.29 НК РФ).

Налоговым периодом является квартал. Субъекты не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода обязаны представлять в налоговые органы по каждому месту осуществления предпринимательской деятельности налоговые декларации, форма и порядок заполнения которых утверждаются ФНС России

Налоговая ставка составляет 15% от величины вмененного дохода.

Единый налог исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. Если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого произведена постановка организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога, рассчитывается начиная с даты постановки на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога. Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого произведено снятие налогоплательщика с учета в связи с прекращением предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, рассчитывается с первого дня налогового периода до даты снятия с учета в налоговом органе, указанной в уведомлении налогового органа о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога.

Уплата ЕНВД производится не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода по месту постановки на учет в налоговом органе. Причитающаяся к уплате сумма налога может быть уменьшена в том же порядке, что и при применении упрощенной системы налогообложения. Такой вычет применим только к тем страховым взносам, которые начислены с вознаграждений работников, занятых облагаемым единым налогом видом деятельности.

Налогоплательщик, допустивший по итогам налогового периода превышение средней численности работников или доли участия других организаций в уставном капитале, считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, в котором допущено нарушение названных требований. При этом он уплачивает налоги, установленные для общего режима налогообложения, в порядке, предусмотренном для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, т.е. без уплаты пеней и штрафов.

При нарушении вышеназванных требований, а также прекращении налогоплательщиком предпринимательской деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, он должен представить заявление о снятии с учета в течение пяти дней со дня прекращения этой предпринимательской деятельности, или со дня перехода на иной режим налогообложения, или с последнего дня месяца налогового периода, в котором допущены указанные нарушения.

### **Патентная система налогообложения**

Глава 26.5 НК "Патентная система налогообложения" вступила в силу 1 декабря 2012 г. Ранее она являлась разновидностью упрощенной системы налогообложения и называлась упрощенной системой налогообложения на основе патента.

Патентная система налогообложения применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, перечисленных в п. 2 ст. 346.43 НК РФ. К ним относятся: парикмахерские и косметические услуги; ремонт мебели; услуги по присмотру и уходу за детьми и больными; сдача

в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности; проведение занятий по физической культуре и спорту; осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию, и многие другие. С 1 января 2016 г. перечень видов деятельности был пополнен 16 видами предпринимательской деятельности (производство молочной продукции, производство хлебобулочных и мучных кондитерских изделий, деятельность по письменному и устному переводу, ремонт компьютеров и коммуникационного оборудования и др.). В общей сложности патентная система налогообложения может применяться в отношении более чем 60 видов предпринимательской деятельности.

В настоящее время патентная система налогообложения устанавливается НК РФ, а вводится в действие законами субъектов РФ и применяется на территориях этих субъектов.

Субъекты РФ наделены широкими полномочиями в области установления величины потенциально возможного к получению дохода и видов деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения. Законами субъектов РФ устанавливаются:

1) размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. Этот доход не может превышать 1 млн рублей (за исключением случаев, перечисленных ниже);

2) в целях установления размеров потенциально возможного к получению годового дохода дифференцировать виды предпринимательской деятельности, указанные в гл. 26.5 НК РФ, если такая дифференциация предусмотрена ОКУН (Общероссийским классификатором услуг населению) или ОКВЭД (Общероссийским классификатором видов экономической деятельности)

3) увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода:

- не более чем в три раза - по отдельным видам предпринимательской деятельности (оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов автомобильным, водным транспортом, занятие медицинской деятельностью и некоторые др.) (подп. 4 п. 8 ст. 346.43 НК РФ);

- не более чем в пять раз - по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, осуществляемым на территории города с численностью населения более одного миллиона человек;

- не более чем в десять раз - по видам предпринимательской деятельности, указанным в подп. 19, 45 - 47 п. 2 ст. 346.43 НК РФ (сдача в аренду жилых и нежилых помещений, земельных участков, розничная торговля, услуги общественного питания);

4) дифференцировать территорию субъекта РФ по территориям действия патентов по муниципальным образованиям (группам муниципальных образований), за исключением патентов на осуществление видов предпринимательской деятельности, указанных в подп. 10, 11, 32, 33 (оказание транспортных услуг) и подп. 46 (в части, касающейся развозной и разносной розничной торговли) п. 2 ст. 346.43 НК РФ;

5) устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам в соответствии с ОКУН, не указанных в НК РФ, в отношении которых применяется патентная система налогообложения;

б) устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости:

- от средней численности наемных работников;

- количества транспортных средств, грузоподъемности транспортного средства, количества посадочных мест в транспортном средстве;

- количества обособленных объектов (площадей) в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в подп. 19, 45 - 47 п. 2 ст. 346.43 НК РФ;

- территории действия патентов.

Кроме того, максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

Переход на данный режим носит добровольный характер.

Субъектами являются индивидуальные предприниматели, привлекающие наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. Средняя численность наемных работников при этом не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем.

Если индивидуальный предприниматель осуществляет названные выше виды предпринимательской деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, то он не вправе применять в их отношении данный специальный налоговый режим.

Субъекты патентной системы налогообложения освобождаются от уплаты тех же налогов, что и индивидуальные предприниматели, перешедшие на ЕНВД (НДФЛ, НДС и налога на имущество физических лиц с теми же исключениями).

Для перехода на данный специальный налоговый режим индивидуальный предприниматель должен подать заявление на получение патента в налоговый орган по месту жительства не позднее чем за 10 дней до начала применения патентной системы налогообложения. Заявление может быть подано в налоговый орган лично или через представителя, отправлено по почте с описью вложения или по телекоммуникационным каналам связи.

В случае если физическое лицо планирует осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента со дня его государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя в субъекте РФ, на территории которого состоит на учете в налоговом органе по месту жительства, заявление на получение патента подается одновременно с документами, представляемыми при государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. Действие такого патента начинается со дня государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

Существует три вида постановки на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения:

1) заявление подается по месту жительства индивидуального предпринимателя;

2) заявление подается в любой территориальный налоговый орган субъекта РФ по выбору налогоплательщика, если он планирует осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента в субъекте РФ, в котором не состоит на учете в налоговом органе по месту жительства или в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения. В этом случае индивидуальный предприниматель вправе получить патент и в другом субъекте РФ;

3) заявление подается в любой территориальный налоговый орган по месту планируемого осуществления индивидуальным предпринимателем предпринимательской деятельности (если он не состоит на этой территории на учете в налоговом органе по месту жительства или в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения) в случае, если он планирует осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента на территории, которая дифференцирована по муниципальным образованиям (см. выше п. 4 полномочий субъектов РФ).

Налоговый орган обязан в течение 5 дней со дня получения заявления на получение патента выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Уведомление об отказе в выдаче патента доводится до сведения индивидуального предпринимателя в течение 5 дней после вынесения решения об отказе в выдаче патента. Основания для отказа в выдаче патента указаны в п. 4 ст. 346.45 НК (несоответствие вида предпринимательской деятельности перечню видов, в отношении которых на территории субъекта РФ введена патентная система; указание срока действия патента менее месяца или более года и некоторые др.).

Статьей 346.46 НК установлены особенности учета в налоговых органах индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему.

Объектом налога является потенциально возможный к получению индивидуальным предпринимателем годовой доход по соответствующему виду деятельности.

Налоговая база - денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по соответствующему виду предпринимательской деятельности, в отношении которого получен патент.

Налоговый период - календарный год или срок, на который выдан патент, если этот срок менее года, поскольку индивидуальный предприниматель может в заявлении на выдачу патента указать любой срок от одного месяца до года. Если индивидуальный предприниматель прекратил деятельность, в отношении которой применялась патентная система, до истечения срока действия патента, налоговым периодом признается период с начала действия патента до даты прекращения такой деятельности, указанной в заявлении, представленном в налоговый орган.

Налоговая ставка составляет 6%. Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена (и не может быть повышена в течение указанных периодов) на территориях соответствующих субъектов РФ для всех или отдельных категорий налогоплательщиков:

- в отношении периода 2015 - 2016 г. - до 0%;

- в отношении периода 2017 - 2021 г. - до 4%.

Для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а

также в сфере оказания бытовых услуг населению, предусмотрены так называемые "налоговые каникулы" - законами субъектов РФ для них может быть установлена налоговая ставка в размере 0%, которая подлежит применению непрерывно не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В случае получения патента на срок менее 12 месяцев налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению годового дохода на 12 месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Уплата налога производится по месту постановки на учет в налоговом органе:

1) если патент получен на срок до шести месяцев - в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года - в размере 1/3 суммы налога в срок не позднее 90 календарных дней после начала действия патента и в размере 2/3 суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента.

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы, в налоговые органы не представляется.

Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в случае:

1) если с начала календарного года доходы от реализации по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн рублей;

2) если в течение налогового периода налогоплательщиком было допущено несоответствие требованию по численности наемных работников;

3) если налогоплательщиком не был уплачен налог в установленные гл. 26.5 НК сроки.

Если налогоплательщик применяет одновременно патентную систему налогообложения и упрощенную систему налогообложения, при определении предельной величины доходов от реализации учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам.

Индивидуальные предприниматели, работающие по патенту, ведут учет доходов от реализации в целях контроля за их предельной величиной (60 млн рублей) в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Минфином России

Индивидуальный предприниматель обязан заявить в налоговый орган об утрате права на применение патентной системы налогообложения в связи с превышением предельной величины доходов или численности работников и о переходе на общий режим налогообложения либо о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения, в течение 10 календарных дней со дня наступления обстоятельства, являющегося основанием для утраты права, или со дня прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система.

Индивидуальный предприниматель, утративший право на применение патентной системы или прекративший предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась эта система налогообложения, до истечения срока действия патента, вправе вновь перейти на



патентную систему налогообложения по этому же виду предпринимательской деятельности не ранее чем со следующего календарного года.