

Министерство образования и науки Российской Федерации

ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ (ТУСУР)

Е. В. Безикова

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Особенная часть

Учебное пособие

Томск
«Эль Контент»
2013

УДК [342.743+ 336.2:34](47+57)(075.8)

ББК 67.402.23(2Рос)я73

Б 396

Рецензенты:

Кузнецов С. С., канд. юрид. наук, доцент, заведующий кафедрой финансового права Юридического института Томского государственного университета;

Мальцева И. Н., канд. юрид. наук, доцент кафедры финансового права Юридического института Томского государственного университета.

Безикова Е. В.

Б 396 Налоговое право Российской Федерации. Особенная часть : учебное пособие / Е. В. Безикова. — Томск : Эль Контент, 2013. — 122 с.

Учебное пособие предназначено для студентов факультета дистанционного обучения ТУСУРа, изучающих дисциплину «Налоговое право».

Пособие содержит основные теоретические вопросы по учебному курсу «Налоговое право Российской Федерации. Особенная часть». Представлена подробная характеристика федеральных, региональных и местных налогов, а также специальных налоговых режимов. В отдельной главе рассмотрена специфика налогообложения некоторых субъектов налогового права — резидентов особых экономических зон, адвокатов, нотариусов и кредитных организаций. Пособие подготовлено с учетом последних изменений законодательства о налогах и сборах (по состоянию на 1 сентября 2013 года).

При изучении пособия читатели получают системные знания относительно всех налоговых платежей в России.

УДК [342.743+ 336.2:34](47+57)(075.8)

ББК 67.402.23(2Рос)я73

© Безикова Е. В., 2013
© Оформление.
ООО «Эль Контент», 2013

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
1 Федеральные налоги и сборы	8
1.1 Налог на добавленную стоимость	8
1.2 Акцизы	15
1.3 Налог на доходы физических лиц	22
1.4 Налог на прибыль организаций	30
1.5 Налог на добычу полезных ископаемых	37
1.6 Водный налог	41
2 Федеральные сборы	46
2.1 Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	46
2.2 Государственная пошлина	48
3 Региональные налоги	52
3.1 Налог на имущество организаций	52
3.2 Налог на игорный бизнес	57
3.3 Транспортный налог	60
4 Местные налоги	66
4.1 Земельный налог	66
4.2 Налог на имущество физических лиц	73
5 Специальные налоговые режимы	79
5.1 Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	80
5.2 Упрощенная система налогообложения	83
5.3 Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	87
5.4 Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	92
5.5 Патентная система налогообложения	95
6 Особенности налогообложения отдельных субъектов	99
6.1 Налогообложение резидентов особых экономических зон Российской Федерации	99
6.2 Налогообложение адвокатской и нотариальной деятельности	105

6.3	Налогообложение кредитных организаций	107
6.4	Особенности уплаты налога на добавленную стоимость	108
6.5	Особенности уплаты налога на прибыль организаций	109
	Заключение	111
	Литература	112
	Глоссарий	118

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время Россия уже вышла из периода стагнации и находится на пути интеграции нашей рыночной экономики в мировую. Такой переход осуществляется, в основном, посредством развития человеческого капитала, повышения инвестиционной привлекательности регионов и увеличения предпринимательского потенциала. Самым тесным образом с любыми экономическими, социальными, политическими и иными преобразованиями связана налоговая система и механизм ее реализации. Создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе, а также сохраняющей свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций, является основным направлением налоговой политики последних лет¹.

Нельзя недооценить значение и роль налогов в жизни граждан и в экономической жизни государства. Большую роль в сфере налоговых взаимоотношений предприятий и государства играет налоговое планирование, которое формирует налоговая политика государства. Под налоговой политикой в отношении предприятий понимаются проводимые государством мероприятия по использованию налоговых рычагов, стимулирующих инвестиционную деятельность, способствующих росту производства и фонда потребления и также увеличению налоговых поступлений в бюджет.

Особое значение имеют налоговое стимулирование увеличения налоговой базы как основы роста налоговых поступлений в бюджет, а также налоговое регулирование, являющееся одной из форм управления рыночной экономикой. Таким образом, особое место налогов в жизни граждан и государства связано со следующим:

- 1) налоги влияют на уровень и структуру совокупного спроса в стране и могут содействовать производству через механизм рыночного спроса;
- 2) размер налогов определяет минимальный размер оплаты труда, который включает в себя и налоговые платежи;

¹Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов : одобрено Правительством РФ 30.05.2013 // Документ опубликован не был. КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

- 3) налоговые платежи являются источником формирования государственного бюджета;
- 4) соотношение между издержками производства и ценой товаров и услуг напрямую зависит от налогов;
- 5) налоговая политика является одной из важнейших составляющих в деятельности предпринимателей, от которой зависят также их инвестиционные капиталовложения.

С помощью налогов регулируется внешнеэкономическая деятельность, включая привлечение иностранных инвестиций, формируется доход и прибыль предприятия, осуществляется развитие наукоемких производств и ликвидация убыточных. Воздействуя на структуру экономики при помощи механизма налогового регулирования, государство ускоряет процесс накопления капитала в наиболее перспективных направлениях общественного развития, определяющих научно-технический прогресс. Благодаря налоговым поступлениям можно обеспечить стабилизацию финансовой системы государства и регионов, проводить антимонопольную политику и решать социальные проблемы через налоговые льготы и разумные ставки.

Одним из элементов структуры налоговой системы в широком смысле ее понимания является совокупность (система) налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке на территории Российской Федерации¹. Налоговое законодательство Российской Федерации основано на принципе единства финансовой политики государства, отражающемся, в частности, в установлении закрытого перечня налогов, действующих на всей территории страны.

Налоговое право как отрасль права представляет собой систему последовательно расположенных и взаимосвязанных правовых норм, объединенных внутренним единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов такого регулирования. Нормы налогового права группируются в две части — Общую и Особенную.

Особенная часть налогового права, соответственно, представляет собой совокупность правовых норм части второй Налогового Кодекса РФ, иных законов и подзаконных актов о налогах и сборах, регулирующих правовой режим налогообложения конкретными видами налогов. Вторая часть НК РФ содержит в себе разделы о федеральных налогах, специальных налоговых режимах, региональных налогах и сборах и местных налогах.

Не предусмотренные налоговым законодательством РФ федеральные, региональные или местные налоги и сборы устанавливаться не могут. Налоговым кодексом регулируются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Знание специальных налоговых режимов позволяет физическим и юридическим лицам минимизировать свои издержки, так как они позволяют законным способом сократить количество взимаемых налоговых платежей.

Ежегодно налоговое законодательство претерпевает многочисленные изменения. В 2013 г. основная масса поправок была ориентирована на стимулирова-

¹Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2001. С. 275.

ние развития малого предпринимательства и сельскохозяйственного производства. В связи с этим усовершенствованы действующие специальные налоговые режимы и введен новый — патентная система налогообложения.

Однако несмотря на то, что вносимые изменения в налоговое законодательство в большинстве случаев объективная необходимость, это также несёт за собой и отрицательные моменты. Так, подобные вносимые изменения усложняют производственное планирование и развитие предприятий и, частично, делают непредсказуемым инвестирование.

Тем не менее государство может действительно реально взимать налоги через присущие им функции (в первую очередь фискальную и стимулирующую), только если в обществе сформирована соответствующая атмосфера уважения к налогу, основанная на понимании его экономической необходимости для государства и установленных правил его взимания.

Соглашения, принятые в книге

Для улучшения восприятия материала в данной книге используются пиктограммы и специальное выделение важной информации.



.....
Этот блок означает определение или новое понятие.



.....
 Этот блок означает внимание. Здесь выделена важная информация, требующая акцента на ней. Автор здесь может поделиться с читателем опытом, чтобы помочь избежать некоторых ошибок.



.....
Пример

Этот блок означает пример. В данном блоке автор может привести практический пример для пояснения и разбора основных моментов, отраженных в теоретическом материале.



.....
Контрольные вопросы по главе

Глава 1

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

В соответствии со ст. 13 НК РФ¹ к федеральным налогам относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог.

1.1 Налог на добавленную стоимость

Впервые в России налог на добавленную стоимость (НДС) был введен в 1992 году Законом «О налоге на добавленную стоимость» и представлял собой «форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере их реализации»². С 2001 года НДС регулируется главой 21 Налогового кодекса РФ³.

НДС в соответствии со ст. 13 НК РФ является федеральным налогом, в силу ст. 50 Бюджетного кодекса РФ⁴ 100% поступает в федеральный бюджет.

¹Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : федер. закон Рос. Федерации от 31.07.1998 №146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. №31. Ст. 3824.

²О налоге на добавленную стоимость : закон Рос. Федерации от 06.12.1991 №1992-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. №52. Ст. 1871.

³Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : федер. закон Рос. Федерации от 05.08.2000 №117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. №32. Ст. 3340.

⁴Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. №31. Ст. 3823.



.....
Добавленная стоимость — это часть стоимости товаров, работ и услуг, которая прирастает (добавляется) на любой стадии производства.
.....

Она определяется как разница между выручкой от реализации продукции и затратами, которые предприятие понесло для производства данной продукции (например, затраты на закупку материалов и полуфабрикатов).



.....
Налог на добавленную стоимость является косвенным налогом, сумма которого исчисляется как процентная доля добавленной стоимости, формирующейся на каждой стадии производства и реализации товаров (работ, услуг), а также имущественных прав.
.....

НДС определяется как разница между суммой налога, рассчитанной за реализацию вновь созданной продукции, и суммой налога, фактически уплаченной поставщиком товаров (работ, услуг).

В связи с тем, что сумма НДС включается в стоимость продукции, фактическим плательщиком НДС является конечный потребитель товаров (работ, услуг).

Юридическими *плательщиками*, перечисляющими налог в бюджет, являются (п. 1 ст. 143 НК РФ):

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Не являются плательщиками НДС (п. 2 ст. 143 НК РФ):

- организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских и Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи;
- организации, являющиеся официальными вещательными компаниями Международного Олимпийского Комитета (МОК), в отношении операций по производству и распространению продукции средств массовой информации (в том числе по осуществлению официального теле- и радиовещания, включая цифровые и иные каналы связи).

Освобождаются от уплаты НДС:

- организации и индивидуальные предприниматели, если у них за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности два миллиона рублей, за исключением организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев, а также

осуществляющих операции по ввозу товаров на территорию Российской Федерации (ст. 145 НК РФ);

- организации, получившие статус участника проекта «Сколково» в соответствии с ФЗ «Об инновационном центре «Сколково»¹ в течение десяти лет, за исключением организаций-участников проекта, осуществляющие операции по ввозу товаров на территорию Российской Федерации (ст. 145.1 НК РФ).

Лица, претендующие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Объектами налогообложения являются операции, совершаемые на территории Российской Федерации (ст. 146 НК РФ):

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав (как на возмездной, так и на безвозмездной основе);
- 2) передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету 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.

В Налоговом кодексе закреплён перечень операций, которые *не облагаются НДС*:

- *операции, не признаваемые объектом налогообложения (п. 2. ст. 146)*: передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения; выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания; передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, унитарным предприятиям; передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам) и т. д.;
- *операции, не подлежащие налогообложению (ст. 149)*: оказание медицинских услуг, услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, по уходу за больными, услуги по перевозке пассажиров пассажирским транспортом, ритуальные услуги и т. д.;
- *ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению (ст. 150)*: товаров (за исключением подакцизных), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации; валюты Российской Федерации и иностранной валюты и т. д.

¹Об инновационном центре «Сколково»: федер. Закон Рос. Федерации от 28.09.2010 №244-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. №40. Ст. 4970.

Местом реализации товаров (ст. 147 НК РФ) признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

- товар находится на территории РФ, не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ.

Местом реализации работ (услуг) (ст. 148 НК РФ) признается территория РФ, если:

- работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ;
- работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории РФ;
- услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта;
- покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ.

Налоговая база по НДС имеет особенности в зависимости от вида облагаемой операции. По общему правилу она определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога, в то время как в законе №1992-1 таковой являлась добавленная стоимость¹.

При реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно. Однако в некоторых случаях обязанность по определению налогооблагаемой базы лежит на налоговых агентах. Так, налоговые агенты обязаны определить налоговую базу в случае реализации публично-правовыми образованиями или иностранными лицами, не состоящими на налоговом учете в Российской Федерации, товаров (работ и услуг) на территории РФ. Налоговая база определяется налоговыми агентами как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Моментом определения налоговой базы (ст. 167 НК РФ) является наиболее ранняя из следующих дат:

- *день отгрузки;*
- *день оплаты товаров*, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
- *последнее число каждого налогового периода* (при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления);
- *день совершения передачи товаров* (выполнения работ, оказания услуг) (при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд) и др.

Налоговый период устанавливается как квартал (ст. 163 НК РФ).

¹Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. №52. Ст. 1871.

Ставки налога (ст. 164 НК РФ)

Максимальная ставка НДС в России после его введения составляла 28%. Впоследствии (с 1993 г.) ставки дифференцировались на 20% и 10%. В законодательном порядке устанавливалось, что минимальная ставка (10%) применяется ко всем продовольственным товарам (кроме подакцизных), а также к товарам для детей по перечню, утвержденному Правительством РФ.

С 1 января 2004 г. по общему правилу при реализации ими товаров (работ, услуг) во всех случаях налогоплательщики применяют ставку 18%.

Для некоторых операций Налоговый кодекс РФ устанавливает льготные ставки — 10 и 0%.

Так, по налоговой ставке 10% облагаются определенные операции по реализации продуктов питания (за исключением деликатесных мясных продуктов; ценных пород рыбы — белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, икры лососевых и осетровых и др.); детских товаров; медицинских товаров; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой; периодических печатных изданий (за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера).

Ставка 0% применяется налогоплательщиком в случаях:

- реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;
- осуществления услуг по международной перевозке товаров;
- работ, выполняемых организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов (по транспортировке нефти, нефтепродуктов и т. д.);
- реализации товаров (работ, услуг) в области космической деятельности и др.

Право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0% должно быть подтверждено налогоплательщиком путем направления в налоговый орган документов, предусмотренных ст. 165 НК.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Далее рассчитывается сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, первоначально исчисленная сумма НДС уменьшается на сумму налоговых вычетов.



.....
Налоговый вычет — законно установленный механизм уменьшения налогоплательщиком подлежащего уплате по итогам налогового периода налога на сумму, предъявленную ему на основе счета-фактуры продавцом товара (работы, услуги), правообладателем имущественных прав¹.

¹Шишкин Р. Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 7.

Причем налоговым вычетам подлежат только те суммы НДС, которые были предъявлены налогоплательщику при совершении операций в отношении товаров (работ, услуг или имущественных прав), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, а также для перепродажи.

Суммы НДС, которые в соответствии с гл. 21 не учитываются в качестве налоговых вычетов, могут включаться в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц.

Налоговые вычеты производятся на основании *счетов-фактур*, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг или имущественных прав), а также при наличии соответствующих документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами либо на основании иных документов. Формы и правила заполнения документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, закреплены в Постановлении Правительства РФ от 26.12.2011 №1137¹.

Порядок и сроки уплаты НДС (ст. 174 НК РФ)

По общему правилу уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее *20-го числа* каждого из трёх месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

В случаях реализации работ (услуг) на территории Российской Федерации, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

В случае выставления лицами, *не являющимися плательщиками НДС, освобожденными от уплаты НДС, реализующими товары (работы, услуги), операции по реализации которых не подлежат налогообложению*, покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога, эти лица уплачивают НДС по итогам каждого налогового периода, исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет,

¹О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость : постановление Правительства РФ от 26.12.2011 №1137 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2012. №3. Ст. 417.

уплачивается в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза¹ и законодательством Российской Федерации о таможенном деле².

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию³ в срок *не позднее 20-го числа* месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Порядок возмещения НДС (ст. 176 НК РФ)

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, то полученная положительная разница подлежит *возмещению* налогоплательщику, за исключением случаев:

- выявления налоговыми органами нарушений законодательства о налогах и сборах;
- если налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Решение о возмещении НДС принимается налоговым органом по окончании камеральной проверки налоговой декларации *в течение 7 дней*.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки. По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа выносит решение о привлечении или отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Одновременно с этим решением принимается решение о возмещении (отказе в возмещении) полностью (частично) суммы налога, заявленной к возмещению.

Если принято решение о возмещении, то сумма НДС возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет, а при наличии задолженностей направляется на исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налогов или сборов, на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет. Суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счет уплаты предстоящих платежей по налогу или иным федеральным налогам при наличии письменного заявления налогоплательщика.

¹Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 №17) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. №50. Ст. 6615.

²Федеральные законы, в первую очередь: О таможенном регулировании в Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 27.11.2010 №311-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. №48. Ст. 6252; подзаконные нормативно-правовые акты по вопросам таможенного дела, издаваемые Президентом РФ, Правительством РФ, Федеральной таможенной службой.

³Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения : приказ Минфина РФ от 15.10.2009 N 104н // Рос. газ. 2010. №9. В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 27.07.2010 N 229-ФЗ в п. 7 ст. 80 НК РФ, формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций утверждаются Федеральной налоговой службой по согласованию с Минфином РФ.

Решение о зачете (возврате) суммы налога принимается налоговым органом одновременно с вынесением решения о возмещении суммы налога (полностью или частично).

Поручение на возврат суммы налога направляется налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после дня принятия налоговым органом этого решения.

Территориальный орган Федерального казначейства *в течение пяти дней* со дня получения указанного поручения осуществляет возврат налогоплательщику суммы налога и в тот же срок уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о возмещении, зачете или возврате НДС или об отказе в возмещении *в течение пяти дней* со дня принятия соответствующего решения.

При нарушении сроков возврата суммы налога считая *с 12-го дня* после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Заявительный порядок возмещения НДС (ст. 176.1 НК РФ).

Он представляет собой осуществление зачета (возврата) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения проводимой на её основе камеральной налоговой проверки.

Право на применение заявительного порядка возмещения налога имеют:

- организации, у которых совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, составляет не менее 10 миллиардов рублей;
- налогоплательщики, предоставившие вместе с налоговой декларацией действующую банковскую гарантию.

Не позднее дня, следующего за днем выдачи банковской гарантии, банк уведомляет налоговый орган по месту учета налогоплательщика о факте выдачи банковской гарантии.

Заявление о применении заявительного порядка возмещения налога налогоплательщики подают в налоговый орган не позднее пяти дней со дня подачи налоговой декларации, в нём они указывают реквизиты банковского счета для перечисления денежных средств.

1.2 Акцизы

Термин «акциз» произошел от франц. *accise*, от лат. *accisum* (обрезанный) и означал налог на внутренние произведения страны¹.

¹Михельсон А. Д. Объяснение 25000 иностранных слов, вошедших в употребление в русский язык, с означением их корней. [Б. м.: б. п.], 1865.

В Российской Федерации акцизы (после их отмены налоговой реформой СССР 1930 г.) были введены в 1992 году¹.



.....
 Акцизы, как и налог на добавленную стоимость, относятся к косвенным налогам, включаются в цену товаров, однако они «привязаны» к определенной группе товаров, признаваемых в соответствии с налоговым законодательством подакцизными. В настоящее время правовому регулированию акцизов посвящена глава 22 НК РФ.

Налогоплательщики (ст. 179 НК РФ):

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Необходимо отметить, что лица, совершающие операции с денатурированным этиловым спиртом и с прямогонным бензином, должны получать специальные свидетельства о регистрации (порядок установлен ст. ст. 179.2 и 179.3 НК РФ).

Предметом налогообложения являются конкретные виды товаров (ст. 181 НК РФ):

- *этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовый, коньячный, кальвадосный, висковый;*
- *спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9% (за исключением лекарственных средств, препаратов ветеринарного назначения, парфюмерно-косметической продукции, подлежащих дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходов);*
- *алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, пиво и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 процента);*
- *табачная продукция;*
- *автомобили легковые;*
- *мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);*
- *автомобильный бензин;*
- *дизельное топливо;*
- *моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;*
- *прямогонный бензин.*

¹Об акцизах : федер. закон Рос. Федерации от 06.12.1991 N 1993-1 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. №11. Ст. 1016.

Объектом налогообложения выступают следующие операции (ст. 182 НК РФ):

- 1) реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров;
- 2) продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;
- 3) передача подакцизных товаров:
 - на переработку на давальческой основе;
 - лицами-производителями этих товаров из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам;
 - в структуре организации произведенных подакцизных товаров (за исключением прямогонного бензина и денатурированного спирта) для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
 - лицами-производителями этих товаров для собственных нужд;
 - лицами-производителями этих товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества;
 - другие операции по передаче подакцизных товаров их производителями (например, организацией-производителем этих товаров своему участнику при его выходе из организации);
- 4) ввоз подакцизных товаров на территорию РФ;
- 5) получение:
 - денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
 - прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

В Налоговом кодексе (ст. 183) перечислены операции, не подлежащие налогообложению:

- 1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;
- 2) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории РФ;
- 3) первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров;

- 4) операции по передаче в структуре одной организации:
- произведенного этилового спирта для дальнейшего производства спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции и бытовой химии в металлической аэрозольной;
 - ректифицированного этилового спирта из спирта-сырца подразделению, осуществляющему производство алкогольной продукции.

Перечисленные операции освобождаются от налогообложения при условии ведения и наличия *отдельного учета операций* по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

Кроме того, не подлежит налогообложению акцизом ввоз на территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность либо которые размещены в портовой особой экономической зоне.

Особый правовой режим налогообложения акцизами установлен налоговым кодексом относительно операций по реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации (ст. 184); при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Таможенного союза (ст. 185); при ввозе и вывозе товаров через границу Таможенного союза (ст. 186); по товарам Таможенного союза, подлежащим маркировке акцизными марками, ввозимым в Российскую Федерацию с территории государства — члена Таможенного союза (ст. 186.1).

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара и в зависимости от вида налогооблагаемой операции.

Так, по операциям при реализации (передаче) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров налоговая база определяется в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок:

- 1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки;
- 2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, без учета акциза, НДС — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;
- 3) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок;
- 4) как объем полученного прямогонного бензина, денатурированного этилового спирта в натуральном выражении.

Определение налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, предусмотрено ст. 191 НК РФ.

Момент определения налоговой базы (ст. 195 НК РФ):

- по общему правилу датой реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как *день отгрузки* (передачи) соответствующих подакцизных товаров;
- датой передачи на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам признается *дата подписания акта приема-передачи* подакцизных товаров;
- датой получения прямогонного бензина (денатурированного этилового спирта) признается *день получения* указанных товаров организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина (на производство неспиртосодержащей продукции, денатурированного этилового спирта).

Налоговые ставки (ст. 193 НК РФ) установлены в зависимости от подакцизного товара и могут быть:

- 1) *твердые (специфические)*, то есть в рублях за единицу измерения товаров, например:
 - спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция, продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке; этиловый спирт из всех видов сырья, алкогольная продукция (в руб. за литр безводного этилового спирта);
 - вино, пиво (в руб. за литр);
 - сигары (табак: трубочный, курительный, жевательный, сосательный, насвай, нюхательный, кальянный) (в рублях за 1 штуку/кг);
 - сигариллы, биди, кретеки (в рублях за 1000 штук);
 - автомобили легковые мощностью от 90–150 л.с. (в руб за 1 кВт (1 л.с.));
 - дизельное топливо, бензин (в руб. за 1 тонну);
- 2) *комбинированные*, то есть твердые и адвалорные (в процентах к стоимости товаров по отпускным ценам без учета акциза), например сигареты и папиросы (в 2013 г. — 550 руб. за 1000 штук + 8 процентов стоимости исходя из максимальной розничной цены, но не менее 730 руб. за 1000 штук).

Налоговый период определяется как календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

Порядок исчисления акциза и уплаты акциза

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию Российской Федерации) исчисляется по итогам каждого налогового периода в зависимости от вида налоговой ставки, установленной для данного вида подакцизного товара в НК РФ:

- по товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки, — как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы;

- товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, — как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров¹.

Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен². Рыночная цена определяется с учетом положений ст. 40 НК РФ.

По общему правилу уплата акциза производится ежемесячно (*не позднее 25-го числа* месяца, следующего за отчетным месяцем) с обязательным предоставлением в налоговые органы налоговой декларации.

При реализации на территории Российской Федерации алкогольной продукции и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции организации уплачивают в бюджет авансовые платежи.

Размер авансового платежа акциза определяется в целом за налоговый период исходя из общего объема закупаемого спирта и соответствующей ставки акциза в срок, *не позднее 15-го числа* текущего налогового периода.

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

- 1) копию платежного документа, подтверждающего перечисление денежных средств в счет уплаты суммы авансового платежа акциза;
- 2) копию выписки банка, подтверждающей списание указанных средств с расчетного счета производителя алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;
- 3) извещение об уплате авансового платежа акциза.

Налогоплательщики — производители алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции освобождаются от уплаты авансового платежа акциза при условии представления банковской гарантии в налоговый орган по месту учета одновременно с извещением об освобождении от уплаты авансового платежа акциза *не позднее 18-го числа* текущего налогового периода.



.....
Согласно ст. 200 НК РФ сумма акциза по итогам каждого налогового периода может быть уменьшена на *налоговые вычеты*.
.....

Вычетам подлежат суммы акциза:

- предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров;

¹Запольский С. В. Финансовое право : учебник, 2-е изд. М., 2011. С. 432–433.

²Налоги и сборы в схемах и таблицах / А. А. Ялбулганов [и др.]. М., 2012. С. 29.

- уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации и в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров;
- исчисленные по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья, в отношении этилового спирта, реализуемого организациям, уплачивающим авансовый платеж акциза (только по спиртосодержащей и алкогольной продукции);
- исчисленные по подакцизным товарам, в случае использования в качестве сырья при производстве алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции подакцизных товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации, в отношении этилового спирта, реализуемого организациям, не уплачивающим авансовый платеж акциза;
- в случае безвозвратной утери подакцизных товаров в процессе их производства, хранения, перемещения и последующей технологической обработки
- и другие.

Основанием применения налоговых вычетов являются *расчетные документы и счета-фактуры*, выставленные продавцами при приобретении подакцизных товаров, либо *таможенная документация*, подтверждающая ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и уплату соответствующей суммы налога.

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, то полученная разница подлежит *возмещению* налогоплательщику в виде зачета или возврата.

Зачет производится налоговыми органами самостоятельно, налогоплательщику сообщается об этом *в течение 10 дней*. Указанные суммы направляются в отчетном налоговом периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним, на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит *возврату* налогоплательщику по его заявлению.

Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю (ст. 198 НК РФ)

Налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектом налогообложения (за исключением операций по реализации прямогонного бензина), обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику дачвальческого сырья) соответствующую сумму акциза.

В расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах сумма акциза выделяется *отдельной строкой*.

При реализации подакцизных товаров, операции по реализации которых освобождены от налогообложения, указанные документы составляются *без выделения соответствующих сумм акциза*. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

При реализации (передаче) подакцизных товаров в розницу соответствующая сумма акциза включается в цену указанного товара. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма акциза не выделяется.

Распределение доходов от уплаты акцизов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации осуществляется в соответствии с Бюджетным кодексом РФ и зависит от вида товаров. В частности, доходы акцизов на табачную продукцию зачисляются в федеральный бюджет РФ по нормативу 100% (ст. 50 БК РФ); акцизов на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей — по нормативу 100% в региональный бюджет (ст. 56 БК РФ) и др.

1.3 Налог на доходы физических лиц

Подходный налог с физических лиц является прямым налогом, взимаемым с доходов физических лиц.

Начало подходного налогообложения населения было положено еще в царское время, когда был принят Закон «О государственном подходном налоге» от 6 апреля 1916 г. Однако случившиеся в 1917 году революционные события не дали реализоваться указанному закону.

Существовавшее в советский период законодательство о подходном налоге отличалось нестабильностью, отсутствием гибкости, явной классовой направленностью, вследствие этого отсутствием равенства всех плательщиков перед законом и отсутствием всеобщности налогообложения. Однако нельзя не признать и высокой значимости законодательства данного периода, поскольку именно в советское время были заложены основы такого правового института, как «налоговый агент», а также была установлена особая система льгот по данному налогу, многие из которых действуют и сейчас¹.

В Российской Федерации подходный налог был введен в 1992 году Законом от 7 декабря 1991 г.², в соответствии с которым исчисление налога стало осуществляться исходя из совокупного годового дохода (а не месячного); в отношении всех видов доходов была установлена единая шкала ставок и единая система льгот; был расширен круг налогоплательщиков (так, в их число стали входить и члены колхозов) и др.

В 2001 г. вступила в силу гл. 23 НК РФ, в соответствии с которой подходный налог стал именоваться «налог на доходы физических лиц» (НДФЛ), а шкала налогообложения стала плоской (не прогрессивной).

¹Павленко С. П. Правовое регулирование налога на доходы физических лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 17.

²О подходном налоге с физических лиц : закон Рос. Федерации от 7.12.1991 г. №1998-1 // Рос. газ. 1992. №59.



.....
 Подходный налог по своей сущности является юридической формой экономической связи человека и государства, поэтому правовой режим подходного налогообложения во многом определяется принципом постоянного местопребывания (резидентства)¹.

Налогоплательщиками признаются (ст. 207 НК РФ):

- 1) физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- 2) физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, получающие доходы от источников в Российской Федерации.



.....
Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

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

Объектом налогообложения (ст. 209 НК РФ) является доход, полученный налогоплательщиками:

- 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации — для налоговых резидентов РФ;
- 2) от источников в Российской Федерации — для нерезидентов РФ.

В кодексе предусмотрен перечень доходов от источников в Российской Федерации и за её пределами (ст. 208 НК РФ).

Если положения законодательства о налогах и сборах не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Министерством финансов Российской Федерации.

В ст. 217 НК РФ закреплён перечень доходов, не подлежащих налогообложению:

- государственные пособия (за исключением пособий по временной нетрудоспособности);
- государственные пенсии;

¹Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник. 3-е изд. М., 2011. С. 379–380.

- компенсационные выплаты, производимые по некоторым основаниям (например, в связи с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья; бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг; оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения; увольнением работников и др.). Исключение: гибель военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей; компенсации за неиспользованный отпуск; выплаты в виде выходного пособия, среднего месячного заработка на период трудоустройства; расходы на повышение профессионального уровня работников и др.;
- вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко;
- алименты;
- стипендии;
- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации;
- доходы, полученные налогоплательщиками в виде подарков от организаций или индивидуальных предпринимателей в сумме, не превышающей 4000 рублей за налоговый период;
- доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, и др.

Ставки налога (ст. 224 НК РФ):

1. Общая ставка составляет *13 процентов*.
2. Повышенная ставка в размере *35 процентов* установлена, например, в отношении доходов от стоимости любых выигрышей и призов, превышающих 4000 рублей.
3. *30 процентов* уплачивают физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением доходов:
 - получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций (*15 процентов*);
 - от осуществления трудовой деятельности по найму у физических лиц на основании трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) для личных, домашних и иных подобных нужд; от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста; от осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом; от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации (*13 процентов*).
4. Ставка в размере *9 процентов* установлена:
 - в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов резидентов;

- в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

- Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.
- Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки (30, 35, 9%), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты не применяются.

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

Налоговые вычеты



.....

*Под **налоговыми вычетами** понимается особая разновидность налоговых льгот, предполагающих уменьшение налоговой базы в размере и по основаниям, предусмотренным законодательством в целях снижения налогового бремени для специально поименованных категорий (групп) налогоплательщиков, не связанная с установлением пониженных налоговых ставок, с освобождением отдельных видов доходов от налогообложения, с уменьшением налогооблагаемого дохода на величину расходов, с предоставлением отсрочки (рассрочки) по уплате налога, а также с преимуществами, возникающими при применении специальных налоговых режимов¹.*

.....



.....

В Налоговом кодексе РФ выделено 4 вида вычетов:

- 1) Стандартные налоговые вычеты.
 - 2) Социальные налоговые вычеты.
 - 3) Имущественные налоговые вычеты.
 - 4) Профессиональные налоговые вычеты.
-

1. *Стандартные налоговые вычеты* (ст. 218 НК РФ) предоставляются:

- 1) в размере 3000 рублей за каждый месяц налогового периода. Распространяются на следующие категории налогоплательщиков:

¹Сбежнев А. А. Вычеты по налогу на доходы физических лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 7.

- лиц, подвергшихся воздействию радиации, и лиц получившие лучевую болезнь;
 - инвалидов Великой Отечественной войны;
 - инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, РФ;
- 2) в размере *500 рублей* за каждый месяц налогового периода. Распространяются на следующие категории налогоплательщиков:
- Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;
 - участников Великой Отечественной войны, боевых операций;
 - лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады;
 - бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей;
 - инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;
 - лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь;
 - лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей;
 - родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР;
 - граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один из указанных 2-х стандартных налоговых вычетов, предоставляется максимальный из соответствующих вычетов;

- 3) в размере *1400 рублей* за каждый месяц налогового периода. Распространяются на первого и второго ребенка, *3000 рублей* на третьего и последующих детей у налогоплательщиков, детей инвалидов и действуют до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил *280 000 рублей*.

Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24-х лет.

Указанный налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), опекуну, попечителю. Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

2. *Социальные налоговые вычеты* (ст. 219 НК РФ) предоставляются:

- 1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели и в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

- 2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24-х лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18-ти лет на очной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя).

Указанный налоговый вычет не применяется в случае, если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского капитала;

- 3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению (в том числе за медикаменты) — себя, супруга, родителей и детей в возрасте до 18-ти лет в медицинских учреждениях Российской Федерации в размере фактически произведенных расходов (перечень медицинских услуг, лекарственных препаратов и дорогостоящих видов лечения утвержден Правительством РФ¹).

При применении этого вычета учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования;

- 4) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, по договору добровольного пенсионного страхования, заключенному со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга, родителей, а также детей-инвалидов;
- 5) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений»².

Все социальные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам на основании письменного заявления при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода. Налогоплательщик обязан приложить к заявлению документы, подтверждающие его фактические расходы и наличие у образовательного или медицинского учреждения соответствующей лицензии.

Законодатель устанавливает предельный размер общей суммы социальных налоговых вычетов на свое обучение, а также на лечение (за исключением дорого-

¹Об утверждении Перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета : постановление Правительства РФ от 19.03.2001 №201 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. №13. Ст. 1256.

²О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений : федер. закон Рос. Федерации от 30.04.2008 №56-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2008. №18. Ст. 1943.

стоящих видов лечения) и пенсионное обеспечение — в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 000 рублей в налоговом периоде.

3. *Имущественные налоговые вычеты* (ст. 220 НК РФ) предоставляются:

- 1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, — но не более 1 млн руб., а также в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, — но не более 250 000 руб.;
- 2) в размере выкупной стоимости земельного участка и (или) расположенного на нем иного объекта недвижимого имущества, полученной налогоплательщиком в денежной или натуральной форме, в случае изъятия указанного имущества для государственных или муниципальных нужд;
- 3) в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов, но не более 2 млн руб.:
 - на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них;
 - на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доли (долей) в них;
 - на погашение процентов по кредитам, полученным от банков, находящихся на территории Российской Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) кредитов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доли (долей) в них.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации. Имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику один раз в жизни.

4. *Профессиональные налоговые вычеты* (ст. 221 НК РФ) представляются:

- 1) индивидуальным предпринимателям, нотариусам, адвокатам и иным лицам, занимающимся частной практикой, — в сумме фактически произведе-

денных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов;

- 2) 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);
- 3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

К расходам при применении профессиональных вычетов относятся также суммы налогов, предусмотренных действующим законодательством о налогах и сборах для видов деятельности указанных лиц (за исключением налога на доходы физических лиц), а также суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное медицинское страхование, начисленные либо уплаченные им за налоговый период.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размере 20 процентов общей суммы доходов.



.....
Датой фактического получения дохода (ст. 223 НК РФ) для целей исчисления НДФЛ признается:

- день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках — при получении доходов в денежной форме;
 - день передачи доходов в натуральной форме — при получении доходов в натуральной форме;
 - день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг — при получении доходов в виде материальной выгоды;
 - последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход, — при получении дохода в виде оплаты труда;
 - последний день работы, за который налогоплательщику был начислен доход, — в случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца.
-

Порядок исчисления и уплаты налога

Физические лица могут исчислять и уплачивать налог *двумя способами*:

- 1) через налоговых агентов (в основном через работодателей физического лица), которые обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить

в бюджет сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате;

- 2) самостоятельно, путем подачи налоговой декларации по месту своего учета. Налоговая декларация подается *не позднее 30 апреля* года, следующего за истекшим налоговым периодом:
 - физическими лицами, имеющими право на профессиональные налоговые вычеты;
 - иностранными гражданами, осуществляющими трудовую деятельность по найму у физических лиц на основании трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) для личных, домашних и иных подобных нужд;
 - физическими лицами, с доходов (ст. 228 НК) которых не был удержан налог налоговыми агентами (например, с сумм, полученных от продажи имущества, и др.).

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок *не позднее 15 июля* года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Предприниматели и приравненные к ним лица уплачивают авансовые платежи с доходов от предпринимательской деятельности на основании налоговых уведомлений, направляемых налоговыми органами *не позднее 15 июля, 15 октября, 15 января*. Сумма налога исчисляется последними на основании декларации о предполагаемом доходе, представляемой налогоплательщиками.

Иностранные граждане, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц на основании трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности на основании патента (выданного в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 года №115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»¹), уплачивают налог в виде фиксированных авансовых платежей в размере *1000 рублей* в месяц. Указанная сумма подлежит индексации на коэффициент-дефлятор.

В настоящее время в силу бюджетного законодательства РФ доходы от уплаты налога на доходы физических лиц распределяются следующим образом: по нормативу 80% — в бюджеты субъектов Российской Федерации (ст. 56 БК РФ), по нормативу 10% — в бюджеты поселений (ст. 61 БК РФ), по нормативу 10% — в бюджеты муниципальных районов (ст. 61.1 БК РФ).

1.4 Налог на прибыль организаций

В Российской Федерации налог на прибыль предприятий и организаций был введен в 1992 г. Законом РФ от 27 декабря 1991 года «О налоге на прибыль пред-

¹О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 25.07.2002 №115-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. №30. Ст. 3032.

приятий и организаций»¹. Указанный Закон установил единый подход к налогообложению предприятий независимо от их организационно-правовой формы, однако ставки налога подвергались постоянным изменениям.

Кардинальные изменения механизма исчисления и уплаты налога на прибыль организаций связаны с вступлением в законную силу в 2002 году главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Основным критерием определения плательщика данного налога служит налоговая юрисдикция государства. Организация может либо представлять российское государство, либо осуществлять свою деятельность на его территории². Таким образом, к *плательщикам* налога на прибыль организаций относятся (ст. 246 НК РФ):

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации;
- 3) ответственные участники консолидированной группы налогоплательщиков по этой консолидированной группе (остальные участники консолидированной группы исполняют обязанности налогоплательщиков в части, необходимой для его исчисления ответственным участником этой группы).



.....

Консолидированная группа налогоплательщиков — добровольное объединение плательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности.

.....

При создании консолидированной группы налогоплательщиков подлежит определению консолидированная налоговая база по налогу на прибыль, которая определяется как *арифметическая сумма доходов всех участников этой группы, уменьшенная на арифметическую сумму расходов всех ее участников*. При этом отрицательная разница признается убытком консолидированной группы налогоплательщиков.

Преимущества создания консолидированной группы налогоплательщиков:

- *оптимизация суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет* (так как в результате суммирования полученных доходов и расходов всех участников группы учитываются полученные убытки в отношении одной или нескольких организаций, входящих в состав группы);
- *участники консолидированной группы налогоплательщиков не представляют налоговые декларации в налоговые органы, если не получают доходов, не включаемых в консолидированную налоговую базу этой группы* (к та-

¹О налоге на прибыль предприятий и организаций : закон Рос. Федерации от 27.12.1991 №2116-1 // Рос. газ. 1992. №53.

²Крохина Ю. А. Указ. соч. С 395.

ким доходам относятся доходы, облагаемые по иным ставкам, либо доходы в случае удержания и уплаты налога на прибыль у источника выплаты);

- *налоговая отчетность, а также уплата налога производится по всей группе ответственным участником группы, на основании данных налогового учета, полученных от остальных участников консолидированной группы налогоплательщиков.*

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских и Параолимпийских игр 2014 года в городе Сочи или иностранными маркетинговыми партнерами МОК, организации, являющиеся официальными вещательными компаниями, в соответствии с договором, заключенным с МОК или уполномоченной им организацией.

Освобождаются от исполнения обязанностей по уплате налога в течение 10 лет организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково»¹, если годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) и полученной этим участником проекта, не превысил один миллиард рублей (ст. 246.1 НК РФ).

Объектом налогообложения (ст. 247 НК РФ) по налогу на прибыль организаций является прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью признается:

- 1) для российских организаций — полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов;
- 2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, — полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;
- 3) для иных иностранных организаций — доход, полученный от источников в Российской Федерации;
- 4) для организаций-участников консолидированной группы налогоплательщиков — величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника.

К доходам относятся:

- 1) *доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (ст. 249 НК РФ);*
- 2) *внерезидентские доходы (ст. 250 НК РФ), в частности, доходы в виде дивидендов; штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств; от сдачи имущества в аренду; проценты, полученные по договорам, и т. д.*

К доходам, не учитываемым при определении налоговой базы (ст. 251 НК РФ), относится имущество и (или) имущественные права, полученные:

- в форме залога или задатка;
- в виде сумм кредита (займа) и их погашения;

¹Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. №40. Ст. 4970.

- в виде взноса в государственную корпорацию, компанию или фонд;
- в виде безвозмездной помощи;
- в виде сумм гарантийных взносов;
- в рамках целевого финансирования и др.

Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а так же убытки), понесенные налогоплательщиком.



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



.....
 Под *документально подтвержденными расходами* понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

К расходам относятся:

- 1) *расходы, связанные с производством и (или) реализацией*, которые подразделяются:
 - на материальные расходы (на приобретение сырья, материалов, топлива, оказание услуг и т. д.);
 - расходы на оплату труда (заработная плата, премии, надбавки, денежные компенсации за неиспользованный отпуск и т. д.);
 - суммы начисленной амортизации (амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием или, например, организацией-инвестором от собственников имущества и т. д.);
 - прочие расходы (на освоение природных ресурсов, научные исследования, добровольное страхование имущества, на приобретение прав на земельные участки и т. д.);
- 2) *внереализационные расходы* не связаны с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. Это расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества, расходы в виде процентов по долговым обязательствам, расходы на организацию выпуска ценных бумаг и т. д. (ст. 265 НК РФ).

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде.

При определении налоговой базы не учитываются следующие виды расходов (ст. 270 НК РФ):

- суммы выплачиваемых налогоплательщиком дивидендов и другие суммы распределяемого дохода;

- взносы в уставной капитал (вклад в простое товарищество);
- безвозмездно переданное имущество;
- пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет;
- суммы налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- средства, переданные по договорам кредита или займа, и др.



.....
При расчете налогоплательщиками налога на прибыль возможны два метода признания расходов и доходов: 1) метод начисления; 2) кассовый метод.

1. *Метод начисления.* Определяющим является момент возникновения имущественных прав и обязательств. Расходы и доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода). Например, доходом признаются суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика в конкретном налоговом периоде независимо от их получения в натуре, а расходами — сумма имущественных обязательств, возникших в конкретном периоде, независимо от фактических выплат по ним.

2. *Кассовый метод.* В его рамках учитываются только те суммы или имущество, которые присвоены налогоплательщикам в определенной юридической форме.

Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость *не превысила одного миллиона рублей* за каждый квартал.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг), а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Оплатой товара (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком-приобретателем перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Так, доходами признаются суммы, реально полученные налогоплательщиком, а расходами — реально выплаченные им суммы.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Перенос убытков на будущее (ст. 283 НК)

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток (до 01.01.07 было ограничение — совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не могла превышать 30% налоговой базы).

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

Налоговые ставки (ст. 284 НК РФ)

1. Общая налоговая ставка для российских организаций, а также на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливается в размере 20%. Сумма налога, исчисленная по общей ставке, распределяется следующим образом: в федеральный бюджет поступает сумма, исчисленная по ставке 2%, в бюджеты субъектов Российской Федерации — 18%. Причем субъекты Российской Федерации могут понизить налоговую ставку до 13,5% в части, зачисляемой в бюджет субъектов Российской Федерации.

2. Ставка в размере 15% устанавливается по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

3. Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок облагаются ставкой в размере 10%.

4. Ставка в размере 9% устанавливается по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями.

5. Льготная ставка 0% применяется:

- к налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность;
- по доходам по дивидендам, если организации в течение года принадлежит 50% УК;
- по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года.

Сумма налога, исчисленная по налоговым ставкам 15%, 10% и 9%, подлежит зачислению в федеральный бюджет.

Согласно ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически

полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Порядок исчисления и уплаты налога (286 НК РФ)

Налог на прибыль организаций исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком *самостоятельно*.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщик исчисляет 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 имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками, исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации, обязанность по определению суммы налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет возлагается на российскую организацию или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (*налоговых агентов*), выплачивающих указанный доход налогоплательщику.

Сроки уплаты налога (ст. 287 НК РФ)

Налог на прибыль организаций уплачивается по истечении налогового периода, в срок, *не позднее 28 марта* года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее *28 дней* со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее *28-го числа* каждого месяца этого отчетного периода.

Налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией.

В этот же срок налог уплачивается налоговым агентом по доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Налог с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам с купонным доходом уплачивается в бюджет налогоплательщиком-получателем дохода в течение 10 дней по окончании соответствующего месяца отчетного (налогового) периода, в котором получен доход.

Налоговая декларация

Налогоплательщики 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.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты.

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, а по итогам налогового периода — не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговый учёт

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, если предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, установленного правилами бухгалтерского учета.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

1.5 Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) установлен и введен в действие гл. 26 НК РФ в 2001 году. С 1 января 2002 года были упразднены платежи за пользование недрами (добычу полезных ископаемых), отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на подакцизное минеральное сырье (нефть, стабильный газовый конденсат, за исключением природного газа), а с 1 января 2004 г. был отменен и акциз на природный газ¹.

Таким образом, введение указанного налога было обусловлено необходимостью изменения существовавшей системы платежей за пользование недрами,

¹ Голованов Г. Р. Правовое регулирование налога на добычу полезных ископаемых : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 14.

а именно переводение часть неналоговых платежей в налоговые, тем самым устраивая «двойное» налогообложение.

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр. При этом налогоплательщики подлежат постановке на налоговый учет в качестве таковых по месту нахождения участка недр в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. Выдачу, оформление и регистрацию лицензии (разрешения) на пользование недрами осуществляет Федеральное агентство по недропользованию, находящееся в ведении Министерства природных ресурсов РФ.

Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются полезные ископаемые (ст. 336 НК РФ):

- 1) добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;
- 3) добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.



.....
 Налоговое законодательство определяет *виды добытого полезного ископаемого, подлежащие налогообложению*: горючие сланцы, уголь, торф, углеводородное сырье, товарные руды, горнохимическое и горнорудное неметаллическое сырье, сырье редких металлов, кварцевое и камнесамоцветное, природные алмазы и другие драгоценные, соль природная и чистый хлористый натрий, сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий) и др.

Не признаются объектом налогообложения:

- 1) общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;
- 2) добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;
- 3) полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, име-

ющих научное, культурное и иное общественное значение. Порядок признания таких особо охраняемыми устанавливается Правительством РФ¹;

- 4) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;
- 5) дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;
- б) метан угольных пластов.

Налоговая база (ст. 338 НК РФ) определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого как стоимость добытых полезных ископаемых, а при добыче угля, нефти, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья, как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.



.....
Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно в единицах массы или объема в зависимости от вида полезного ископаемого.

Например, количество добытой нефти, обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, определяется в единицах массы нетто (массой нетто признается количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами).

Методы определения количества добытого полезного ископаемого:

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

Применяемый налогоплательщиком метод подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов:

- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;
- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

¹Об особо охраняемых геологических объектах, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное и иное значение : постановление Правительства РФ от 26.12.2001 №900 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. N 53 (ч. 2). Ст. 5189.

Налоговым периодом (ст. 341 НК РФ) признается календарный месяц.

Налоговые ставки по налогу на добычу полезных ископаемых зависят от вида полезного ископаемого и могут быть:

- 1) адвалорные (например, при добыче калийных солей — 3,8%; торфа, горючих сланцев — 4% природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней — 8% и др.);
- 2) твердые ставки, например 57 рублей за 1 тонну угля коксующегося; 590 рублей (на период с 1 января по 31 декабря 2013 года включительно), 647 рублей (начиная с 1 января 2014 года) за 1 тонну добытого газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья и др.

Обратим внимание, что ст. 342 НК РФ указывает случаи, когда налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов (0 рублей) при добыче следующих полезных ископаемых: попутного газа; полезных ископаемых, остающихся в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения; минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации, и др.

Порядок исчисления и уплаты налога (ст. 343 НК РФ)

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование.

Если полезное ископаемое добывается за пределами территории Российской Федерации, то налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Срок уплаты налога на добычу полезных ископаемых — не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация. Обязанность представления налоговой декларации у налогоплательщиков возникает начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Зачисление доходов от уплаты налога на добычу полезных ископаемых в бюджеты бюджетной системы РФ осуществляется на основании бюджетного законодательства и зависит от добычи конкретного вида полезного ископаемого. В частности, доходы от уплаты налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) поступают в федеральный бюджет по нормативу 100% (ст. 50 БК РФ); налога на добычу общераспространенных полезных ископаемых — по нормативу 100% в бюджеты субъектов РФ (ст. 56 БК РФ) и т. д.



.....
 Необходимо отметить, что существуют *обязательные неналоговые платежи* за пользование недрами, регламентированные Федеральным Законом Российской Федерации «О недрах»¹.

К ним относятся:

- 1) *разовые платежи* за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии, включая разовые платежи, уплачиваемые при изменении границ участков недр, предоставленных в пользование, — их размер не может быть менее 10 процентов от величины суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую проектную мощность добывающей организации;
- 2) *регулярные платежи* за пользование недрами, которые взимаются за предоставление пользователям недр исключительных прав:
 - на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых,
 - на разведку полезных ископаемых,
 - геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых,
 - строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых (свыше 5-ти метров) (относится также строительство искусственных сооружений и прокладка кабелей и трубопроводов под водой).

Размеры регулярных платежей определяются в зависимости от экономико-географических условий, размера участка недр, вида полезного ископаемого, продолжительности работ, степени геологической изученности территории и степени риска;

- 3) *сбор за участие в конкурсе (аукционе)*. Он вносится всеми участниками конкурсов (аукционов) и является одним из условий регистрации заявки. Сумма сбора зависит от стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса (аукциона).

1.6 Водный налог

Впервые в Российской Федерации водный налог был введен в действие с 1 января 2005 года и установлен главой 25.2 НК РФ. С 2007 года (с введением Водного кодекса)² за пользование водных объектов стало взиматься два вида платежа — водный налог и неналоговая плата.

¹О недрах : федер. закон Рос. Федерации от 21.02.1992 №2395-1 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1995. №10. Ст. 823.

²О введении в действие Водного кодекса Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 03.06.2006 №73-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. №23. Ст. 2380.

Законодатель¹ предусматривает два основания взимания неналоговой платы за пользование водными объектами:

- 1) договор водопользования, который заключается на срок не более 20 лет в соответствии с гражданским законодательством и в целях:
 - забора водных ресурсов из поверхностных водных объектов;
 - использования акватории водных объектов, в том числе для рекреационных целей;
 - использования водных объектов без забора водных ресурсов для целей производства электрической энергии;
- 2) решение Правительства РФ, исполнительных органов субъектов РФ, органов местного самоуправления о предоставлении водного объекта в пользование:
 - для обеспечения обороны страны и безопасности государства;
 - сброса сточных вод и (или) дренажных вод;
 - строительства причалов, судоподъемных и судоремонтных сооружений;
 - создания стационарных и (или) плавучих платформ, искусственных островов на землях, покрытых поверхностными водами;
 - строительства гидротехнических сооружений, мостов, а также подводных и подземных переходов, трубопроводов, подводных линий связи, других линейных объектов, если такое строительство связано с изменением дна и берегов водных объектов;
 - разведки и добычи полезных ископаемых;
 - проведения дноуглубительных, взрывных, буровых и других работ, связанных с изменением дна и берегов водных объектов;
 - подъема затонувших судов;
 - сплава древесины в плотках и с применением кошелей;
 - забора (изъятия) водных ресурсов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (в том числе лугов и пастбищ);
 - организованного отдыха детей, ветеранов, граждан пожилого возраста.

Решения исполнительных органов власти вступают в силу, а договор водопользования признается заключенным с момента их государственной регистрации в государственном водном реестре.

Налогоплательщиками (338.8 НК РФ) водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

¹Водный кодекс Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 03.06.2006 №74-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. №23. Ст. 2381.

Не признаются налогоплательщиками с 1 января 2007 года¹ организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса Российской Федерации.

Объектами налогообложения (ст. 339.9 НК РФ) водным налогом признаются следующие виды пользования водными объектами:

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения:

- забор воды для обеспечения пожарной безопасности, для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, для орошения земель сельскохозяйственного назначения;
- использование акватории для плавания на судах, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод;
- забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов, а также охоты;
- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;
- использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод и др.

Налоговая база (ст. 333.10 НК РФ) определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. Если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке. В зависимости от объектов водного налога налоговая база определяется следующим образом:

- При заборе воды — как объем воды, забранной из поверхностного или подземного водного объекта за налоговый период.
- При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях, — как площадь предоставленного водного пространства.
- При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики — как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

¹Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. №23. Ст. 2380.

- При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях — как произведение объема сплавляемой древесины в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговым периодом (ст. 333.11 НК РФ) признается квартал.

Налоговые ставки (ст. 333.12 НК РФ) устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в конкретных размерах.

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

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 рублей за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта.

Порядок исчисления и уплаты налога

Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно. Сумма налога по итогам каждого налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

Налог уплачивается по месту нахождения объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация (ст. 333.15 НК РФ) представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога.

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

Налогоплательщики-иностранцы представляют также копию налоговой декларации в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего лицензию на водопользование, в срок, установленный для уплаты налога.

Доходы от уплаты водного налога зачисляются в федеральный бюджет РФ по нормативу 100% (ст. 50 БК РФ).



Контрольные вопросы по главе 1

1. Какие налоги относятся к косвенным налогам, в чем проявляется их специфика?
2. Назовите и охарактеризуйте обязательные и факультативные элементы налога на добавленную стоимость.
3. Какие товары относятся к подакцизным?
4. Налогоплательщики, объект налогообложения, налогооблагаемая база, налоговые ставки, налоговый период по налогу на доходы физических лиц.
5. Налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц.
6. Объект налогообложения и налогооблагаемая база по налогу на прибыль организаций.
7. Каков порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций?
8. Налог на добычу полезных ископаемых: объект налогообложения, налогооблагаемая база, налоговые ставки.
9. В чем особенность исчисления и уплаты водного налога?

Глава 2

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СБОРЫ

В соответствии со ст. 13 НК РФ к федеральным сборам относятся:

- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

2.1 Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов в Российской Федерации введены в действие с 1 января 2005 года и установлены главой 25.1 НК РФ.

Плательщиками сборов (ст. 333.1 НК РФ) признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешения (лицензии) на добычу объектов животного мира и (или) водных биологических ресурсов. Разрешение на добычу объектов животного мира распространяется на территории всего государства, а относительно объектов водных биологических ресурсов разрешение дает право пользоваться ими во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объекты обложения:

- объекты животного мира, указанные в п. 1 ст. 333.3 НК РФ (овцебык, медведь бурый, благородный олень, лось, лань, кабан, кабарга, рысь, россомаха, выдра и др.);

- объекты водных биологических ресурсов, указанные в п. 4,5 ст. 333.3 НК РФ (минтай, сельдь, палтус, терпуг, осетровые, краб, креветка, каспийский тюлень и др.).

Не признаются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования. Лимиты использования объектов животного мира и лимиты и квоты на вылов (добычу) объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд устанавливаются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Ставки сборов:

- 1) за каждый объект животного мира — от 20 руб. (фазан, тетерев) до 15 тыс. руб. (овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом);
При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора за пользование объектами животного мира устанавливаются в размере 50 процентов общей ставки;
- 2) за каждый объект водных биологических ресурсов — от 20 руб. (килька, сельдь) до 100 тыс. руб. (краб камчатский) за 1 тонну;
- 3) за каждое морское млекопитающее — от 150 руб. (тюлень, нерпа) до 30 тыс. руб. (касатка и другие китообразные) за 1 тонну.

Ставки сбора за каждый объект животного мира в размере 0 рублей в случаях, если добыча таких объектов осуществляется в целях: охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти; изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование такими объектами осуществляется: при рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов; рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях.

Порядок исчисления и уплаты сборов

Сумма сбора определяется как произведение соответствующего количества объектов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта.

Сумма сбора за добычу объектов животного мира уплачивается *при получении разрешения на добычу объектов животного мира*. Сумма сбора за добычу объ-

ектов водных биологических ресурсов уплачивается в виде *разового* и *регулярных* взносов. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10 процентам. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на пользование объектами водных биологических ресурсов.

Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу объектов водных биологических ресурсов ежемесячно *не позднее 20-го числа*.

Уплата сборов производится:

- плательщиками-физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, — по месту нахождения органа, выдавшего разрешение;
- плательщиками-организациями и индивидуальными предпринимателями — по месту своего учета.

Порядок представления сведений органами, выдающими разрешения (ст. 333.6 НК РФ)

Органы, выдающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира и разрешение на добычу объектов водных биологических ресурсов, не позднее 5-го числа каждого месяца представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных разрешениях, сумме сбора, подлежащей уплате по каждому разрешению, а также сведения о сроках уплаты сбора.

В соответствии с бюджетным законодательством (ст. 50, ст. 56 БК РФ) распределение доходов от уплаты сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов осуществляется следующим образом: 20% поступает в федеральный бюджет, 80% — в региональный бюджет. Доходы от уплаты сборов за пользование объектами животного мира поступают в бюджет субъектов Российской Федерации по нормативу 100%.

2.2 Государственная пошлина

Государственная пошлина была введена в России в 1930 году в ходе проведения налоговой реформы с целью упрощения системы налоговых и неналоговых изъятий средств в бюджет. Она заменила собой ряд пошлин, взимавшихся ранее, в том числе гербовый сбор. Однако понятие и место государственной пошлины в налоговой системе определены не были.

С середины 80-х годов XX века начался процесс расширения перечня юридически значимых действий, за которые взимается государственная пошлина. Это связано с постепенной либерализацией экономики и переходом к рыночным отношениям¹.

В настоящее время правовое регулирование указанного налогового платежа регламентируется гл. 25.3 НК РФ.

¹Реут А. В. Правовой режим государственной пошлины в России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 20.



.....

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

.....

Конституционный суд Российской Федерации высказал позицию, что в системе действующего правового регулирования государственная пошлина является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий, к каковым приравнена выдача документов, включая водительские удостоверения¹.

Государственная пошлина является налоговым платежом федерального значения, однако в соответствии с бюджетным законодательством РФ может зачисляться в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации в зависимости от вида юридически значимого действия.

Плательщиками государственной пошлины (ст. 333.17 НК РФ) признаются организации и физические лица в случаях, если они:

- 1) обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ;
- 2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины согласно гл. 25.3.

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины (ст. 333.18 НК РФ). Плательщики уплачивают государственную пошлину в следующие сроки:

- 1) при обращении в Конституционный Суд РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям — до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной);
- 2) плательщики, указанные в пп. 2 п. 2 ст. 333.17 НК РФ (ответчики в судах), — в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда;
- 3) при обращении за совершением нотариальных действий — до совершения нотариальных действий;

¹ Определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 01.03.2007 №326-О-П // Вестник Конституционного Суда Рос. Федерации. 2007. №4.

- 4) при обращении за выдачей документов (их дубликатов) — до выдачи документов (их дубликатов);
- 5) при обращении за проставлением апостиля — до проставления апостиля;
- 6) при обращении за совершением юридически значимых действий, за исключением юридически значимых действий, — до подачи заявлений и (или) документов на совершение таких действий либо до подачи соответствующих документов.

В случае, если за совершением юридически значимого действия обратились одновременно несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, установленные настоящей главой, государственная пошлина уплачивается плательщиками в равных долях.

Размеры государственной пошлины различаются в зависимости от вида юридически значимых действий, за совершением которых обращается плательщик, и устанавливаются в виде:

- 1) твердой денежной суммы (например, при подаче заявления по делам особого производства — 200 руб.; за выдачу паспорта нового поколения, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации за пределами территории Российской Федерации, — 2 500 рублей);
- 2) в процентном отношении (например, при подаче заявления о вынесении судебного приказа — 50% размера государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления имущественного характера);
- 3) смешанной (например, за совершение нотариусом исполнительной надписи — 0,5 процента взыскиваемой суммы, но не более 20 000 рублей).

Налоговым кодексом РФ предусмотрен *широкий перечень льгот по уплате государственной пошлины* в виде:

- 1) *освобождения* от уплаты сбора, например:
 - суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи — при направлении (подаче) запросов в Конституционный Суд Российской Федерации (пп. 2 п. 1 ст. 333.35 НК РФ);
 - физические лица — участники и инвалиды Великой Отечественной войны — по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном Суде Российской Федерации, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния (пп. 12 п. 1 ст. 333.35 НК РФ);
 - физические лица — при подаче в суд заявлений об усыновлении и (или) удочерении ребенка (пп. 14 п. 1 ст. 333.36 НК РФ);
 - истцы при обращении в арбитражные суды по искам, связанным с нарушением прав и законных интересов ребенка (пп. 2 п. 1 ст. 333.37 НК РФ);
 - инвалиды I и II группы — на 50 процентов по всем видам нотариальных действий (п. 2 ст. 333.38 НК РФ);

- физические лица за государственную регистрацию рождения, смерти, включая выдачу свидетельств (п. 1 ст. 333.39 НК РФ) и др.;
- 2) предоставления *отсрочки или рассрочки* уплаты государственной пошлины по ходатайству заинтересованного лица на срок, не превышающий 1 год (по общему правилу). На сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка (ст. 333.41 НК РФ).

Проверку правильности исчисления и уплаты государственной пошлины в государственных нотариальных конторах, органах записи актов гражданского состояния и других органах, организациях, осуществляющих в отношении плательщиков действия, за осуществление которых в соответствии с гл. 25.3 НК РФ взимается государственная пошлина, осуществляют налоговые органы (ст. 333.42 НК РФ).



Контрольные вопросы по главе 2

1. Назовите объекты обложения сборами за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.
2. В чем проявляется особенность процедуры уплаты сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов?
3. Что такое государственная пошлина?
4. Перечислите условия, порядок и сроки уплаты государственной пошлины.
5. Какие льготы по уплате государственной пошлины предусмотрены Налоговым кодексом РФ?

Глава 3

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

В соответствии со ст. 14 НК РФ к региональным налогам относятся:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

3.1 Налог на имущество организаций

Налог на имущество юридических лиц впервые был введен Законом Российской Федерации от 13 декабря 1991 г.¹, в соответствии с которым было предусмотрено налогообложение имущества в его стоимостном выражении, находящегося на балансе предприятия и представляющего собой совокупность основных и оборотных средств и финансовых активов. В 1992–1993 гг. в число объектов налога на имущество включались расчеты с дебиторами за товары, работы и услуги. С 1 января 1994 года до 1 января 2004 года налогообложению подлежали основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе налогоплательщика.

С 2004 г. вступила в действие глава 30 НК РФ, которая в настоящее время регулирует отношения имущественного налогообложения организаций.



.....
В соответствии с нормами указанной главы (ст. 372 НК РФ) налог на имущество организаций устанавливается налоговым кодексом и законами субъектов Российской Федерации, которые определяют ставку налога в пределах, установленных гл. 30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, а также могут предусматривать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.
.....

¹О налоге на имущество предприятий : закон Рос. Федерации от 13.12.1991 №2030-1 // Ведомости СНД и ВС Рос. Федерации. 1992. №12. Ст. 599.

Ограничение на федеральном уровне права региональных органов в сфере налогообложения является важнейшей юридической гарантией обеспечения правовых основ единого рынка и финансового регулирования¹.

Налогоплательщиками признаются (ст. 373 НК РФ):

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся организаторами XXII Олимпийских и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, а также лица, являющиеся маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета, в отношении имущества, используемого ими исключительно в связи с организацией и (или) проведением Олимпийских и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.

Объектом налогообложения признается (ст. 374 НК РФ):

- 1) *движимое и недвижимое имущество* (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе *российских организаций* в качестве основных средств в порядке, предусмотренном для ведения бухгалтерского учета;
- 2) *движимое и недвижимое имущество*, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению, — для *иностраннх организаций, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства*;
- 3) находящееся на территории Российской Федерации *недвижимое имущество*, принадлежащее *иностраннх организациям, не осуществляющим деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства* на праве собственности или полученное указанными организациями по концессионному соглашению.

Не признаются объектом налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

¹Томаров В. В. Правовое регулирование региональных и местных налогов и сборов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000.

Налоговая база (ст. 375 НК РФ) определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности на территории Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, по данным органов технической инвентаризации.

Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по месту нахождения указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости объектов недвижимого имущества, находящихся на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

Налоговая база определяется отдельно в отношении (ст. 376 НК РФ):

- имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);
- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения организации, обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;
- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

В случае, если недвижимое имущество находится на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ), налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле стоимости этого недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

В силу ст. 379 НК РФ *налоговым периодом* признается календарный год, а *отчетными периодами* признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. При этом законодательный орган субъекта РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки (ст. 380 НК РФ) устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2%.



Пример

Так, в Томской области установлена основная ставка в размере 2,2%¹.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, подлежащего налогообложению.



Пример

Так, в Законе Томской области ставки дифференцированы в зависимости от прироста объема выручки и объема фонда заработной платы в организациях и предусмотрены в размерах 1,6%, 0,8%, 0%².

Налоговые льготы (ст. 381 НК РФ) предусмотрены в виде освобождения от налогообложения и установлены:

- 1) *для некоторых видов организаций* — в отношении имущества, используемого для осуществления их деятельности (так, освобождаются от уплаты налога на имущество организаций учреждения уголовно-исполнительной системы; религиозные организации; общероссийские общественные организации инвалидов; организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции; организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”»; организации, признаваемые управляющими компаниями особых экономических зон (в течение 10 лет), и др.;
- 2) *в отношении некоторых объектов налога на имущество* (так, не признается объектом имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий; имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций; имущество государственных научных центров и др.).

Необходимо отметить, что законодательные органы субъекта Российской Федерации могут устанавливать иные налоговые льготы.



Пример

Например, в Томской области согласно Закону №148-ОЗ дополнительно освобождаются от налогообложения органы государственной власти и местного самоуправления, казенные, бюджетные и автономные учреждения; организации по

¹О налоге на имущество организаций : закон Томской области от 27.11.2003 №148-ОЗ // Томский вестник. 2003. №264.

²О налоге на имущество организаций : закон Томской области от 27.11.2003 №148-ОЗ // Томский вестник. 2003. №264.

производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, выращиванию, лову и переработке рыбы и морепродуктов; садоводческие, огороднические или дачные некоммерческие товарищества; организации почтовой связи, оказывающие услуги по приему от физических лиц денежных средств в уплату налогов и сборов, и др.

.....

Порядок и сроки уплаты налога

В течение налогового периода организации по налогу на имущество уплачивают авансовые платежи. Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы. Налог и авансовые платежи уплачиваются в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации. Так, в Томской области авансовые платежи по налогу подлежат уплате по истечении отчетного периода в пятидневный срок со дня, установленного для представления налогового расчета. По истечении налогового периода уплата налога производится налогоплательщиками в десятидневный срок со дня, установленного для представления налоговой декларации¹.



.....

Законодательный орган субъекта Российской Федерации вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

.....



Пример

.....

В Томской области такое право предоставлено для организаций по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, выращиванию, лову и переработке рыбы и морепродуктов при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг).

.....

Налоговая декларация (ст. 386 НК РФ)

Налогоплательщики обязаны по истечении отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

¹О налоге на имущество организаций : закон Томской области от 27.11.2003 №148-ОЗ // Томский вестник. 2003. №264.

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу *не позднее 30 дней* с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками *не позднее 30 марта* года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для российских организаций, имеющих имущество, которое располагается на территории иностранного государства, предусмотрены нормы об устранении двойного налогообложения. В соответствии со ст. 386.1 НК РФ фактически уплаченные такой организацией суммы налога в бюджеты иностранного государства засчитываются при уплате налога в Российской Федерации в отношении указанного имущества. При этом размер засчитываемых сумм налога не может превышать размер суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации.

Для зачета налога российская организация должна представить в налоговые органы следующие документы:

- заявление на зачет налога;
- документ об уплате налога за пределами территории Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Согласно Бюджетному кодексу РФ (ст. 56) доходы от уплаты налога на имущество организаций поступают в соответствующий бюджет субъекта Российской Федерации по нормативу 100%.

3.2 Налог на игорный бизнес

В Российской Федерации налог на игорный бизнес был введен в 1998 году Законом «О налоге на игорный бизнес»¹, в котором легально был утвержден основной понятийный аппарат, устанавливалась ставка относительно каждого объекта налогообложения (в то время как ранее 1998 года налогом облагалась прибыль предприятий, осуществляющих деятельность в сфере игорного бизнеса²). С 2003 года данный налог регулируется главой 29 Налогового кодекса РФ.



.....
 Значительные изменения в сфере игорного бизнеса произошли в 2007 г. в связи с принятием Закона «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»³.

¹О налоге на игорный бизнес : федер. закон Рос. Федерации от 31.07.1998 №142-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. №31. Ст. 3820.

²О налоге на прибыль предприятий и организаций : закон Рос. Федерации от 27.12.1991 №2116-1 // Рос. газ. 1992. №53.

³О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 29.12.2006 №244-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. №1. Ст. 7.



.....

В настоящее время игорные заведения (за исключением букмекерских контор, тотализаторов, их пунктов приема ставок) могут быть открыты исключительно в специальных игорных зонах. На территории Российской Федерации созданы всего *четыре игорные зоны* — на территориях Алтайского («Сибирская монета»), Краснодарского («Азов-Сити») и Приморского края («Приморье»), а также в Калининградской области («Янтарная»). Срок действия игорных зон неограничен.

.....

К игорному бизнесу не относится организация и проведение лотерей, торговля на организованных торгах на товарном и (или) финансовом рынках (биржевая и иная).

Деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, в том числе сети «Интернет», а также средств связи, в том числе подвижной связи, запрещена.



.....

Таким образом, **налог на игорный бизнес** взимается с предпринимательской деятельности, связанной с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющейся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

.....



.....

Игровое поле — специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников азартной игры и только с одним работником организатора азартной игры, участвующим в указанной игре.

.....

Налогоплательщиками (ст. 365 НК РФ) признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (до 2012 г. налогоплательщиками могли быть и предприниматели).

Объекты и ставки налогообложения:

- 1) *игровой стол (то есть игровое оборудование, которое представляет собой место с одним или несколькими игровыми полями и при помощи которого организатор азартных игр проводит азартные игры между их участниками либо выступает в качестве их участника через своих работников)* подлежит налогообложению по ставкам налога в пределах от 25000 до 125000 рублей;
- 2) *игровой автомат (игровое оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), используемое для проведения азартных игр с материальным выигрышем, который определяет*

ся случайным образом устройством, находящимся внутри корпуса такого игрового оборудования, без участия организатора азартных игр или его работников) — от 1500 до 7500 рублей;

- 3) процессинговый центр тотализатора или букмекерской конторы (часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках и о выигрышах в пункты приема ставок тотализатора или букмекерской конторы) — от 25000 до 125000 рублей;
- 4) пункт приема ставок тотализатора или букмекерской конторы (территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр и осуществляет представление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр тотализатора) — от 5 000 до 7 000 рублей.

Конкретные налоговые ставки устанавливаются субъектом Российской Федерации.

Каждый объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки (месту нахождения) этого объекта налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки (каждого объекта налогообложения).

Налогоплательщик также обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки (открытия) или выбытия (закрытия) каждого объекта налогообложения.

Объект налогообложения считается зарегистрированным (выбывшим, закрытым) с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения (о регистрации изменений (уменьшений) количества объектов налогообложения).

Налоговые органы обязаны в течение пяти дней с даты получения заявления выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

Налоговая база (ст. 367 НК РФ) определяется отдельно по каждому объекту налогообложения как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Налоговым периодом (ст. 368 НК РФ) признается календарный месяц.

Порядок исчисления и уплаты налога

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы и ставки налога.

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

При установке или открытии нового объекта выбытия или закрытия объекта налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода, сумма налога по этому объекту определяется исходя из одной второй ставки налога.

Налог уплачивается по итогам налогового периода в бюджет по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения, не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту его учета в качестве налогоплательщика *не позднее 20-го числа* месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ (ст. 56) доходы от налога на игровой бизнес поступают в бюджет соответствующего субъекта Российской Федерации по нормативу 100%.

3.3 Транспортный налог

В Российской Федерации транспортный налог был введен Указом Президента РФ «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» и взимался с предприятий учреждений и организаций (кроме бюджетных) в размере 1% от их фонда оплаты труда¹. В 1997 году Указом Президента РФ² транспортный налог был отменен, однако физические лица и организации продолжали уплачивать налог с владельцев транспортных средств в соответствии с Законом «О дорожных фондах в Российской Федерации». С организаций, учреждений и предприятий взимался налог как с пользователей автомобильных дорог. Доходы от уплаты указанных налогов поступали в дорожные фонды³. Более того, водно-воздушные транспортные средства были включены в число объектов налогообложения в силу Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц» и физические лица уплачивали налог в зависимости от мощности мотора транспортного средства⁴.

В рамках налоговой реформы налог с владельцев транспортных средств и налог с пользователей автомобильных дорог были отменены в 2003 году в связи с вступлением в силу гл. 28 НК РФ «Транспортный налог».

Транспортный налог устанавливается и вводится в действие в соответствии с НК и законами субъектов Российской Федерации об этом налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.



.....
 В полномочия законодательных органов субъектов Российской Федерации входит определение налоговой ставки в пределах, установленных гл. 28 НК РФ, порядка и сроков его уплаты.

¹ О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней : Указ Президента Рос. Федерации от 22.12.1993 г. №2270 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1994. №1. Ст. 5.

² О признании утратившими силу некоторых Указов Президента РФ : Указ Президента Рос. Федерации от 15.11.1997 г. №1233 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. №47. Ст. 5379.

³ О дорожных фондах в Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 18.10.1991. №1759-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. №44. Ст. 1426.

⁴ О налогах на имущество физических лиц : закон Рос. Федерации от 9.12.1991 г. №2003-1 // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. №8. Ст. 362.

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками (ст. 357 НК РФ) признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Налогоплательщиком по транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством, является лицо, указанное в такой доверенности. При этом лица, на которых зарегистрированы указанные транспортные средства, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности указанных транспортных средств.

Не признаются налогоплательщиками лица, являющиеся организаторами XXII Олимпийских, Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, а также лица, являющиеся маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета.

Объектом налогообложения (ст. 358 НК РФ) 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:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;
- 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;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;
- транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;
- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Налоговая база определяется (ст. 359 НК РФ):

- 1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, — как *мощность двигателя* транспортного средства в лошадиных силах;
 - 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;
- 2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как *валовая вместимость в регистровых тоннах*;
- 3) в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных выше, — как *единица* транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

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

Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал.

Законодательные органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки (ст. 361 НК РФ) устанавливаются законами субъектов Российской Федерации соответственно в зависимости от типа транспортного средства, мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства. В налоговом кодексе РФ определены размеры налоговых ставок для каждого объекта налогообложения. Однако эти размеры налоговых ставок могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз.

Например, в соответствии с НК РФ ставка налога для легковых автомобилей с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт) составляет 2,5 руб. (в то время как в Томской области в силу Закона «О транспортном налоге» (ст. 6)¹ составляет 5 руб.); мотоциклов и мотороллеров с мощностью двигателя свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт) — 5 руб. (в Томской области — 11 руб.); катеров, моторных лодок и других водных транспортных средств с мощностью двигателя свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт) — 20 руб. (в Томской области — 53 руб.); гидроциклов с мощностью

¹О налогах на имущество физических лиц : закон Рос. Федерации от 9.12.1991 г. №2003-1 // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. №8. Ст. 362.

двигателя свыше 100 л. с. — 50 руб. (в Томской области — 148,5 руб.); самолетов, вертолетов и иных воздушных судов, имеющих двигатели, — 25 руб. (в Томской области — 106,5 руб.) с каждой лошадиной силы; водных и воздушных транспортных средств, не имеющих двигателей, — 200 руб. (в Томской области 423,5 руб.) с единицы транспортного средства и др.



.....
 Более того, субъектам Российской Федерации предоставлено право на установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока использования транспортных средств и (или) их экологического класса.



.....
 Необходимо подчеркнуть, что в компетенцию законодательных органов субъектов Российской Федерации входит установление льгот по уплате транспортного налога.



Пример

.....
 Например, Законом Томской области «О транспортном налоге» (ст. 9)¹ гарантированы льготы в виде освобождения от уплаты транспортного налога для следующих категорий физических лиц и организаций:

- общеобразовательные учреждения, в том числе дошкольные образовательные учреждения, учреждения дополнительного образования, учреждения для детей-сирот, финансируемые из областного бюджета;
- лечебно-профилактические учреждения;
- стационарные учреждения социального обслуживания (например, дома-интернаты для престарелых и инвалидов, психоневрологические интернаты);
- учреждения социальной защиты населения и социального обслуживания;
- спортивно-технические организации в части спортивно-тренировочной техники;
- лечебно-производственные предприятия, занимающиеся проведением трудовой терапии лиц, страдающих психическими расстройствами, в том числе инвалидов;
- ветераны Великой Отечественной войны. Льгота предоставляется по одному транспортному средству по выбору налогоплательщика;

¹О транспортном налоге : закон Томской области от 04.10.2002 №77-ОЗ // Официальные ведомости Государственной Думы Томской области (сборник нормативных правовых актов). 2002. №11 (72).

- реабилитированные граждане и лица, пострадавшие от политических репрессий. Льгота предоставляется по одному транспортному средству по выбору налогоплательщика;
 - пенсионеры. Льгота предоставляется в отношении одного транспортного средства, указанного в строке «Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу», по выбору налогоплательщика;
 - граждане, подвергшиеся воздействию радиации. Льгота предоставляется по одному транспортному средству по выбору налогоплательщика;
 - организации в отношении транспортных средств, учитываемых на балансе организации-резидента особой экономической зоны технико-внедренческого типа, созданной на территории г. Томска, *в течение десяти лет*, начиная с первого числа месяца, в котором указанное лицо было зарегистрировано в качестве резидента особой экономической зоны;
 - лица, удостоенные почетного звания «Почетный гражданин Томской области». Льгота предоставляется по одному транспортному средству по выбору налогоплательщика и др.
-

Порядок исчисления налога (ст. 362 НК РФ)

Сумма транспортного налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки:

- для налогоплательщиков, являющихся организациями, — самостоятельно;
- для физических лиц — налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации (то есть органами государственной инспекции безопасности дорожного движения).

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и соответствующей налоговой ставки.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Более того, органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Порядок и сроки уплаты налога (ст. 363 НК РФ)

Уплата налога по налогу производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков, являющихся организациями, не может быть установлен ранее *1 февраля* года (в Томской области *до 10 марта*), следующего за истекшим налоговым периодом, для физических лиц — *не ранее 1 ноября* года (в Томской области *до 10 ноября*), следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом. Причем уведомление не может быть направлено более чем за три налоговых периода. Соответственно налог уплачивается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

Возврат (зачет) суммы излишне уплаченного (взысканного) налога в связи с перерасчетом суммы налога осуществляется за период такого перерасчета в порядке, установленном статьями 78 и 79 НК РФ.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по налогу не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 363.1 НК РФ).

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ (ст. 56) доходы от транспортного налога поступают в бюджет соответствующего субъекта Российской Федерации по нормативу 100%.



Контрольные вопросы по главе 3

1. В чем заключается компетенция органов законодательной власти субъектов Российской Федерации при установлении ими на территории соответствующего субъекта РФ налога на имущество организаций и транспортного налога?
2. Что признается объектом налогообложения по налогу на имущество российских и иностранных организаций?
3. Дайте определение понятиям «игорный бизнес», «игорная зона», «налог на игорный бизнес», «игровое поле», «игровой стол», «выигрыш», «лотерея».
4. В чем заключается специфика определения налоговой базы по налогу на игорный бизнес?
5. Охарактеризуйте обязательные и факультативные элементы транспортного налога.

Глава 4

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

В соответствии со ст. 15 НК РФ к местным налогам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

4.1 Земельный налог

С принятием в 1991 году Закона «О плате за землю»¹ использование земли в Российской Федерации осуществляется на основе принципа платности. Формами платы в настоящее время являются земельный налог и арендная плата.

В соответствии со ст. 65 Земельного кодекса РФ² земельный налог является формой платы за использование земли в Российской Федерации до введения налога на недвижимость.

Земельный налог относится к прямым местным налогам, взимаемым на постоянной и регулярной основе с собственников земли, землепользователей (кроме арендаторов) и землевладельцев. С 2005 года правовое регулирование этого налога осуществляется на основании Налогового кодекса РФ (гл. 31), нормативно-правовых актов законодательных органов муниципальных образований, законов городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и обязательен к уплате на территориях этих муниципальных образований и городов федерального значения.

¹О плате за землю : закон Рос. Федерации от 11.10.1991 №1738-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1991. №44. Ст. 1424.

²Земельный кодекс Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 25.10.2001 №136-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. №44. Ст. 4147.



Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяют налоговые ставки в пределах, установленных НК, порядок и сроки уплаты налога (если они не определены НК). При этом они могут устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками (ст. 388 НК РФ) признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования, праве пожизненного наследуемого владения.

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

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.



С 1998 года права на земельные участки подлежат государственной регистрации, которая осуществляется в соответствии с Федеральным законом «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»¹ и удостоверяются соответствующими документами о праве пользования землей.

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

Не признаются объектом налогообложения земельные участки:

- 1) в составе земель лесного фонда;
- 2) изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 3) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации: занятые особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- 4) занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

¹О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним : федер. закон Рос. Федерации от 21.07.1997 №122-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. №30. Ст. 3594.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок в случае, если налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Если земельный участок находится в общей долевой собственности, то налоговая база определяется для каждого из налогоплательщиков пропорционально их долям. Если земельный участок находится в общей совместной собственности, то налоговая база определяется для каждого из налогоплательщиков в равных долях.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ. Так, согласно ст. 66 Земельного кодекса РФ¹, для ее определения проводится *государственная кадастровая оценка земель*. По результатам проведения такой оценки кадастровая стоимость земельных участков в виде кадастрового номера объекта недвижимости и его кадастровой стоимости доводится бесплатно до сведения налогоплательщиков по их письменному заявлению территориальными органами Федерального агентства кадастра объектов недвижимости².

Кроме того, органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним в целях налогообложения, обязаны:

- информировать налоговые органы о государственной регистрации земельного участка в течение 10-ти дней со дня такой регистрации;
- сообщать в налоговые органы сведения о земельных участках ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Информация о кадастровой стоимости содержится в специальном государственном информационном ресурсе — *государственном кадастре недвижимости*, ведение которого осуществляется на основании Федерального закона «О государственном кадастре недвижимости»³.

Налогоплательщики — организации, индивидуальные предприниматели (в отношении земельных участков, используемых для предпринимательской деятельности) определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости.

Налоговая база по земельному участку *физических лиц* определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Согласно п. 5 ст. 391 НК РФ к отдельным категориям налогоплательщиков применяются *налоговые вычеты* в виде уменьшения налогооблагаемой базы на сум-

¹Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. №44. Ст. 4147.

²О порядке доведения кадастровой стоимости земельных участков до сведения налогоплательщиков : постановление Правительства Рос. Федерации от 07.02.2008 №52 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2008. №6. Ст. 508.

³О государственном кадастре недвижимости : федер. закон Рос. Федерации от 24.07.2007 №221-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. №31. Ст. 4017.

му в размере *10 тысяч руб.* на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга. Право на налоговый вычет имеют: герои России; герои СССР; инвалиды I и II групп; инвалиды детства; ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны, также ветераны и инвалиды боевых действий; граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС; физические лица, получившие лучевую болезнь в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, и др.

Если размер необлагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы по земельному участку, налоговая база принимается равной нулю.

Налоговым периодом (ст. 393 НК РФ) признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков — организаций и предпринимателей признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. При этом законодательные органы муниципальных образований, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки (ст. 394 НК РФ) устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и не могут превышать:

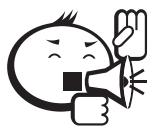
1) *0,3 процента* в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях 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 объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;
- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;
- 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.

На территории муниципального образования «город Томск» в настоящее время в отношении указанных земельных участков установлены налоговые ставки, аналогичные налоговым ставкам, предусмотренным в Налоговом кодексе РФ¹.

¹О взимании земельного налога на территории муниципального образования «Город Томск»: решение Думы г. Томска от 21.09.2010 №1596 // <http://www.regionz.ru/index.php?ds=1832241>.



.....
 Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.



Пример

.....
 Так, на территории города Томска, в отношении земельных участков, предоставленных для строительства и эксплуатации индивидуальных гаражей для хранения личных легковых автомобилей, предусмотрена ставка в размере 0,9%¹.

Ст. 395 НК РФ установлен широкий перечень *налоговых льгот*. В частности, от налогообложения освобождаются:

- организации уголовно-исполнительной системы;
- религиозные и общественные организации инвалидов;
- организации, в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- организации народных художественных промыслов;
- организации малочисленных народов севера;
- организации-участники проекта Сколково в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра «Сколково» и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций;
- организации-резиденты особой экономической зоны в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком *на пять лет* с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок;
- судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, в отношении земельных участков, занятых принадлежащими им на праве собственности и используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, строениями, сооружениями производственного назначения, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны сроком *на десять лет*.



.....
 Как уже отмечалось выше, в финансовую компетенцию органов местного самоуправления входит установление дополнительных преимуществ для определенных категорий налогоплательщиков.

¹ <http://www.sibinfo.su/tmsk/officiality/803.html>.



Пример

Так, согласно Решению Думы города Томска «О взимании земельного налога на территории муниципального образования»¹, предусмотрены налоговые льготы:

- 1) в виде полного освобождения от уплаты земельного налога. Предоставляются пенсионерам — в отношении земельных участков, предоставленных для садоводства и огородничества; собственникам жилых помещений в многоквартирных домах — в отношении принадлежащих им долей в праве на прошедшие после 01.01.2009 государственный кадастровый учет земельные участки, образованные для эксплуатации многоквартирных домов, и др;
- 2) в виде возможности уплачивать земельный налог в пониженном размере гарантированы:
 - организациям и предпринимателям в отношении земельных участков, предоставленных для захоронения токсичных, промышленных отходов, — в размере 0,3 процента;
 - физическим лицам, а также некоммерческим объединениям граждан, созданным в целях осуществления садоводства, огородничества и эксплуатации коллективных овощехранилищ, в отношении земельных участков, предоставленных для садоводства и огородничества, — в размере 0,1 процента;
 - органам местного самоуправления, органам администрации Города Томска, казенным, бюджетным и автономным учреждениям в отношении земельных участков, используемых для целей их основной деятельности, — в размере 0,01 процента;
 - физическим лицам в отношении земельных участков, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, эксплуатации индивидуальных жилых домов, — в размере 0,15 процента;
 - организациям и индивидуальным предпринимателям в отношении земельных участков, предоставленных для эксплуатации объектов недвижимого имущества, относящегося к объектам спорта, а также детских садов и других объектов для дошкольного образования детей — в размере 0,5 процента и др.

Порядок исчисления налога (ст. 396 НК РФ)

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

¹<http://www.sibinfo.su/tmsk/officiality/803.html>.

Органы местного самоуправления в своих нормативно-правовых актах могут предусматривать для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу. Например в г. Томске такими субъектами являются некоммерческие объединения граждан, созданные в целях дачного, гаражного, жилищного строительства, осуществления садоводства, огородничества, эксплуатации коллективных овощехранилищ¹.

Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели исчисляют сумму налога и авансовые платежи по налогу самостоятельно.

Сумма налога и авансового платежа по налогу, подлежащие уплате в бюджет налогоплательщиком, являющимся физическим лицом, исчисляются налоговыми органами.

В НК РФ зафиксированы случаи исчисления суммы земельного налога с учетом понижающих (повышающих) коэффициентов при возникновении (прекращении) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода прав на земельный участок (например, при переходе земельного участка по наследству к физическому лицу налог исчисляется с того месяца, когда было открыто наследство).

Порядок уплаты налога (ст. 397 НК РФ)

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков.

Порядок и сроки уплаты налога устанавливаются нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления, но не ранее 1 февраля для организаций и индивидуальных предпринимателей, а для физических лиц — не ранее 1 ноября. Так, в Решении Думы г. Томска предусмотрено, что организации и индивидуальные предприниматели уплачивают земельный налог в срок не позднее 10 февраля, а физические лица — не позднее 10 ноября².

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное. В г. Томске авансовые платежи уплачиваются в пятидневный срок после окончания отчетного периода³.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Налогоплательщики — организации и предприниматели по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу не позднее 1 февраля.

Налог может быть взыскан не более чем за 3 года. Аналогичный срок установлен для его возврата или зачёта.

Согласно ст. 61 Бюджетного кодекса РФ доходы от уплаты земельного налога, устанавливаемого представительными органами поселений, поступают в бюджеты поселений по нормативу 100%. В бюджеты муниципальных районов подлежат зачислению доходы от уплаты земельного налога на межселенных территориях,

¹<http://www.sibinfo.su/tmsk/officiality/803.html>.

²<http://www.sibinfo.su/tmsk/officiality/803.html>.

³<http://www.sibinfo.su/tmsk/officiality/803.html>.

устанавливаемого представительными органами муниципальных районов, по нормативу 100% (ст. 61.1 БК РФ). В бюджеты городских округов зачисляются налоговые доходы от уплаты земельного налога, устанавливаемого представительными органами городских округов, по нормативу 100% (ст. 61.2 БК РФ).

4.2 Налог на имущество физических лиц



.....

В Российской Федерации налог на имущество физических лиц введен в 1991 году Законом РФ «О налогах на имущество физических лиц»¹ и до настоящего времени не включен в отдельную главу части второй Налогового кодекса РФ.

.....

Первоначально в объекты данного налога были выделены строения, помещения и сооружения, а также транспортные средства. Значительные изменения в налогообложение имущества физических лиц были внесены в 1999 году, когда взамен общей ставки в размере 0,1% на строения, помещения и сооружения были регламентированы дифференцированные ставки в зависимости от величины стоимости указанного имущества. Более того, круг объектов налогообложения был существенно увеличен. С 2003 года в связи с введением гл. 28 НК РФ «Транспортный налог» из числа объектов были исключены самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, катера, мотосани, моторные лодки и другие водно-воздушные транспортные средства.



.....

Исходя из положений налогового законодательства Российской Федерации (ст. 12 НК РФ) в финансовую компетенцию законодательных органов местного самоуправления в порядке и пределах, предусмотренных Законом «о налогах на имущество физических лиц», входит установление следующих элементов налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Кроме того, представительные органы муниципальных образований, органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга имеют право устанавливать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками².

.....

Налогоплательщиками (ст. 1 Закона «О налогах на имущество физических лиц») признаются физические лица — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

¹О налогах на имущество физических лиц : закон Рос. Федерации от 09.12.1991 №2003-1 // Рос. газ. 1992. №36.

²О порядке установления и введения в действие местных налогов : письмо Минфина России от 3.08.2005 г. №03-06-02-02/57 // Финансовая газета (Региональный выпуск). 2005. №36.

Если имущество находится в общей *долевой* собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком считается каждое из них соразмерно своей доле в этом имуществе. Аналогично определяются налогоплательщики, если имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций). Однако если имущество находится в общей *совместной* собственности нескольких физических лиц, на них возложена равная ответственность по исполнению налоговой обязанности.

Объекты налогообложения (ст. 2 Закона «О налогах на имущество физических лиц») являются:

- жилые дома;
- квартиры;
- комнаты;
- дачи;
- гаражи;
- иные строения, помещения и сооружения;
- доли в праве общей собственности на указанное имущество.

Налоговой базой для исчисления налога на строения, помещения и сооружения является суммарная инвентаризационная стоимость объекта, определяемая органами технической инвентаризации¹.

Согласно ст. 3 Закона «О налогах на имущество физических лиц» установлены предельные *ставки налога* на строения, помещения и сооружения в дифференцированных размерах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости имущества:

- до 300 тыс. руб. — до 0,1%;
- от 300 тыс. до 500 тыс. руб. — от 0,1 до 0,3%;
- свыше 500 тыс. руб. — от 0,3 до 2,0%.

В рамках предусмотренных пределов конкретные ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости указанного имущества и типа использования объекта налогообложения².

При этом органы местного самоуправления могут учитывать и другие критерии, например тип использования имущества.

¹По применению Закона Рос. Федерации «О налогах на имущество физических лиц»: инструкция МНС РФ от 02.11.1999 г. №54 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. №6.

²Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. №6.



Пример

Так, в соответствии с Решением Думы города Томска «Об установлении на территории муниципального образования «Город Томск» налога на имущество физических лиц»¹ предусмотрены ставки налога на имущество:

- 1) жилого типа использования (до 300 тыс. руб. — 0,1%; свыше 300 до 500 тыс. руб. — 0,11%; свыше 500 до 1 млн руб. — 0,32%; свыше 1 до 1 млн 600 тыс. руб. — 0,33%; свыше 1 млн 600 тыс. до 2 млн руб. — 0,43%; свыше 2 млн до 3 млн руб. — 0,53%; свыше 3 млн руб. — 1,08%);
- 2) нежилого типа использования (до 300 тыс. — 0,1%; свыше 300 до 500 тыс. руб. — 0,3 %; свыше 500 тыс. руб. — 2%);
- 3) жилого типа использования в отношении малоимущих граждан (до 500 тыс. руб. — 0 %; свыше 500 тыс. до 1 млн руб. — 0,1%);
- 4) нежилого типа использования в отношении малоимущих граждан (до 200 тыс. руб. — 0%).

Малоимущими гражданами являются граждане, среднедушевой доход которых ниже прожиточного минимума, устанавливаемого Администрацией Томской области.

Налоговые льготы (ст. 4 Закона «О налогах на имущество физических лиц») установлены как для всех объектов налогообложения, так и по некоторым видам имущества.

В отношении всех объектов налогообложения от уплаты налога освобождаются:

- Герои Советского Союза и Российской Федерации и лица, награжденные орденом Славы трех степеней, участники гражданской и Великой Отечественной войн и др.;
- инвалиды I и II групп и инвалиды с детства; лица, получающие льготы как подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС и других подобных аварий; лица, принимавшие участие в испытаниях ядерного оружия, в ликвидации аварий на ядерных установках; лица, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, по состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями при общей продолжительности военной службы 20 лет и более; члены семьи военнослужащего, потерявшие кормильца.

Помимо этого, освобождаются от налога *на строения, помещения и сооружения*:

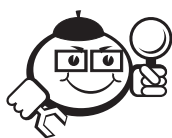
- пенсионеры; граждане, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия; родители и су-

¹О внесении изменений в решение Думы Города Томска от 14.07.2010 №1541 «Об установлении на территории муниципального образования «Город Томск» налога на имущество физических лиц»: решение Думы города Томска от 14 августа 2012 г. №463 // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

пруги погибших военнослужащих, а также государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

- деятели культуры, искусства и народные мастера, использующие специально оборудованные помещения (включая жилье) исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также лица, использующие жилую площадь для организации негосударственных музеев, галерей, библиотек и т. п. (на период использования).

Поскольку данный налог является местным и зачисляется в местный бюджет по месту нахождения, регистрации имущества, то органы местного самоуправления могут предоставлять дополнительные, помимо предусмотренных в Законе, льготы и уменьшать размеры ставок.



Пример

В городе Томске дополнительно установлены льготы в виде освобождения от уплаты налога детей, оставшихся без попечения родителей, и детей-сирот¹.

Исчисление налога (ст. 5 Закона «О налогах на имущество физических лиц») возложено на налоговые органы, которые вручают налогоплательщикам налоговые уведомления *не позднее 30 дней* до наступления срока уплаты налога.

Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

Уплата налога производится *не позднее 1 ноября*.

Налог исчисляется на основании данных об инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

За имущество, признаваемое объектом налогообложения, находящееся в общей долевой собственности нескольких собственников, налог уплачивается каждым из собственников соразмерно их доле в этом имуществе.

Инвентаризационная стоимость доли в праве общей долевой собственности на указанное имущество определяется как произведение инвентаризационной стоимости имущества и соответствующей доли.

Инвентаризационная стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения и находящегося в общей совместной собственности нескольких собственников без определения долей, определяется как часть инвентаризационной стоимости указанного имущества, пропорциональная числу собственников данного имущества.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органы, осуществляющие государственный технический

¹Об установлении на территории муниципального образования «Город Томск» налога на имущество физических лиц : решение Думы Города Томска от 14.07.2010 №1541 // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

учет, обязаны ежегодно *до 1 марта* представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года.

Данные, необходимые для исчисления налогов, представляются налоговым органам бесплатно.

По новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением или приобретением.

За строение, помещение и сооружение, перешедшее по наследству, налог взимается с наследников с момента открытия наследства.

В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены.

При переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новым собственником — начиная с месяца, в котором у последнего возникло право собственности.

При возникновении права на льготу в течение календарного года перерасчет налога производится с месяца, в котором возникло это право.

В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налогов перерасчет суммы налогов производится не более чем за три года по письменному заявлению налогоплательщика.

Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за три года, предшествующих календарному году направления налогового уведомления в связи с привлечением к уплате налога.

Перерасчет суммы налога в отношении лиц, которые обязаны уплачивать налог на основании налогового уведомления, допускается не более чем за три года, предшествующих календарному году направления налогового уведомления в связи с перерасчетом суммы налога.

Возврат (зачет) суммы излишне уплаченного (взысканного) налога в связи с перерасчетом суммы налога осуществляется за период такого перерасчета в порядке, установленном статьями 78 и 79 НК.

В соответствии с бюджетным законодательством доходы от налога на имущество физических лиц зачисляются в местные бюджеты по нормативу 100% (ст. 61–61.2 БК РФ).



Контрольные вопросы по главе 4

1. Назовите полномочия законодательных органов местного самоуправления при установлении местных налогов (земельного налога и налога на имущество физических лиц) на территории соответствующего муниципального образования.
2. Охарактеризуйте обязательные элементы земельного налога.
3. Перечислите налоговые льготы по земельному налогу, предусмотренные в Налоговом кодексе РФ.
4. Каким нормативным актом осуществляется правовое регулирование налога на имущество физических лиц?
5. Налог на имущество физических лиц: общая характеристика.

Глава 5

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ



.....
Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленными НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами¹.
.....

Специальный налоговый режим применяется наряду с общим режимом налогообложения. Переход на его уплату осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно.

Специальные налоговые режимы базируются на особом порядке определения обязательных элементов налогообложения, установленных НК РФ, а также на освобождении от обязанностей по уплате отдельных налогов и сборов²:

- налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности));
- налога на добавленную стоимость;
- налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности)).

Иные налоги и сборы уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату специального налогового режима, в соответствии с общим режимом налогообложения.

¹Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. С. 312.

²Матинов А. С. Специальные налоговые режимы : автореф. дис. . . . канд. юрид. наук. М., 2005. С. 8.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками специального налогового режима, не освобождаются от исполнения предусмотренных налоговым законодательством обязанностей налоговых агентов.

К специальным налоговым режимам относятся:

- глава 26.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог — ЕСХН);
- глава 26.2. Упрощенная система налогообложения (УСН);
- глава 26.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- глава 26.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- глава 26.5. Патентная система налогообложения.

5.1 Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей с 2002 года регулируется главой 21.1 НК РФ и применяется наряду с общим режимом налогообложения.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями в добровольном порядке.

Организация и индивидуальный предприниматель уведомляют налоговый орган о переходе на уплату ЕСХН по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя *не позднее 31 декабря* календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН (п. 1 ст. 346.3 НК РФ).

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога *не позднее 30 календарных дней* с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 346.3 НК РФ).

Для *организаций* переход на уплату ЕСХН заключается в замене уплаты:

- *налога на прибыль* (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ);
- *налога на имущество организаций*;
- *налога на добавленную стоимость* (за исключением налога, уплачиваемого при ввозе товаров на территорию Российской Федерации или уплачиваемого при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества, договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением в силу ст. 174.1 НК РФ).

Для индивидуальных предпринимателей переход на уплату ЕСХН предусматривает замену уплаты:

- *налога на доходы физических лиц* (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ);
- *налога на имущество физических лиц* (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);
- *налога на добавленную стоимость* (за исключением налога, уплачиваемого при ввозе товаров на территорию Российской Федерации или уплачиваемого при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества, договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением в силу ст. 174.1 НК РФ).

Иные налоги и сборы уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Налогоплательщиками ЕСХН (346.1 НК РФ) являются сельскохозяйственные товаропроизводители, которыми признаются:

- 1) организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 8 декабря 1995 года №193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»¹, у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 процентов;
- 2) градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:
 - если средняя численность работников не превышает за налоговый период 300 человек (кроме градо- и поселкообразующих организаций);

¹О сельскохозяйственной кооперации : федер. закон Рос. Федерации от 08.12.1995 №193-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1995. №50. Ст. 4870.

- если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70 процентов;
- если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера).

Не вправе переходить на уплату ЕСХН:

- 1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- 2) организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- 3) казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. Организации при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, внереализационные доходы. Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности на основании данных бухгалтерского учета.

Налоговой базой (ст. 346.6 НК РФ) признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет.

Налоговым законодательством определены правила определения налогооблагаемой базы при переходе на уплату ЕСХН с иных режимов (ст. 346.6 НК РФ).

Налоговым периодом (ст. 346.7 НК РФ) признается календарный год. Отчетный период равен полугодию.

Налоговая ставка (ст. 346.8 НК РФ) устанавливается в размере 6%.

Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога (ст. 346.9 НК РФ)

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу уплачиваются *не позднее 25 календарных дней* со дня окончания отчетного периода. Налоговые платежи по ЕСХН осуществляются *не позднее 31 марта* года, следующего за истекшим налоговым периодом, а в случае прекращения налогоплательщиком предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, — *не позднее*

25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором им прекращена указанная деятельность.

Уплата единого сельскохозяйственного налога и авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу производится налогоплательщиками на основании налоговой декларации по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Суммы, взимаемые с сельскохозяйственных производителей в виде ЕСХН, распределяются между бюджетами бюджетной системы РФ следующим образом:

- в бюджеты поселений налоговые доходы от уплаты ЕСХН поступают по нормативу 50 процентов (ст. 61 БК РФ);
- в бюджеты муниципальных районов — по нормативу 50 процентов, а налоговые доходы от уплаты ЕСХН, взимаемого на межселенных территориях, — по нормативу 100 процентов (ст. 61.1 БК РФ);
- в бюджеты городских округов — по нормативу 100 процентов (ст. 61.2 БК РФ).

5.2 Упрощенная система налогообложения

В Российской Федерации упрощенная система налогообложения была введена в 1995 году Федеральным законом «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»¹, на основании которого упрощенная система налогообложения, учета и отчетности применялась к субъектам малого предпринимательства с целью содействия развитию малому бизнесу путем облегчения налогового бремени указанных плательщиков. С 2003 года УСН регулируется гл. 26.2 НК РФ.

Переход на уплату УСН осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями в добровольном порядке.

Организации и индивидуальные предприниматели уведомляют о переходе на УСН налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя *не позднее 31 декабря* календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на УСН (п. 1 ст. 346.13 НК РФ).

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на упрощенную систему налогообложения *не позднее 30 календарных дней* с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет (п. 2 ст. 346.13 НК РФ).



.....
Для организаций и индивидуальных предпринимателей переход на уплату УСН заключается в замене уплаты тех же налогов, что и при переходе указанных субъектов на уплату ЕСХН.
.....

¹Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства : федер. закон Рос. Федерации от 29.12.1995 №222-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. №1. Ст. 15.

Налогоплательщиками (ст. 346.12 НК РФ) признаются организации и индивидуальные предприниматели.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 45 млн рублей.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

1) *банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; нотариусы, занимающиеся частной практикой; адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, а также иные формы адвокатских образований; казенные и бюджетные учреждения; иностранные организации;*

2) *организации и индивидуальные предприниматели:*

- занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- перешедшие на уплату ЕСХН;
- средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период превышает 100 человек;

3) *организации:*

- имеющие филиалы и представительства;
- занимающиеся игорным бизнесом;
- являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- у которых остаточная стоимость основных средств превышает 100 млн рублей (учитываются основные средства, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом);
- в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов, за исключением:
 - организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%;
 - некоммерческих организаций, в том числе организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»¹; хозяйственных обществ, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы;

¹О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации : закон Рос. Федерации от 19.06.1992 №3085-1 // Рос. газ. 1992. №139.

- учреждений, созданных в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»¹;
- бюджетных учреждений, созданных в соответствии с Федеральным законом «О высшем и послевузовском профессиональном образовании»².

Объектом налогообложения (ст. 346.14 НК РФ) признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком и может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также вне-реализационные доходы (ст. 346.15 НК РФ).

Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы, указанные ст. 346.16 НК РФ, к которым, в частности, относятся:

- расходы на приобретение, сооружение, изготовление, модернизацию и ремонт основных средств;
- расходы на приобретение и создание нематериальных активов;
- арендные (в том числе лизинговые) платежи;
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности;
- расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- суммы НДС по оплаченным товарам (работам, услугам);
- расходы на обеспечение пожарной безопасности, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

¹О науке и государственной научно-технической политике : федер. закон Рос. Федерации от 23.08.1996 №127-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. №35. Ст. 4137.

²О высшем и послевузовском профессиональном образовании : федер. закон Рос. Федерации от 22.08.1996 №125-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. №35. Ст. 4135.

- суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на территорию Российской Федерации;
- расходы на содержание служебного транспорта;
- расходы на командировки и др.

Налоговой базой (ст. 346.18 НК РФ) признается денежное выражение объекта налога, то есть денежное выражение доходов или денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщик, применяющий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает *минимальный налог* в том случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше минимального налога. Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы.

Налоговое законодательство предоставляет право налогоплательщику, использующему в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Право на перенос убытка на будущие налоговые периоды может осуществляться в течение 10 лет.

Налоговым периодом (ст. 346.19 НК РФ) признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговая ставка (ст. 346.20 НК РФ) устанавливается в размере 6%, если объектом налогообложения выбраны доходы. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка будет равна 15%. При этом с 2009 года законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Порядок исчисления и уплаты налога

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком *самостоятельно* как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам каждого отчетного периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи *не позднее 25-го числа* месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. По итогам налогового периода *организации* осуществляют налоговые платежи *не позднее 31 марта* года, следующего за истекшим налоговым периодом, а *индивидуальные предприниматели* — *не позднее 30 апреля* года, следующего за истекшим налоговым периодом. В случае прекращения налогоплательщиком предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась упрощенная система налогообложения, уплата налога осуществляется *не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем*, в котором им прекращена указанная деятельность. В случае утраты налогоплательщиком права применять УСН, налог уплачивается *не позднее 25-го числа месяца, следующего за кварталом*, в котором он утратил такое право.

Уплата налога и авансового платежа производится налогоплательщиками на основании налоговой декларации по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, налоговым законодательством предусмотрена возможность уменьшения суммы налога (авансовых платежей) на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование. При этом сумма налога (авансовых платежей) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налогоплательщики обязаны вести *книгу учета доходов и расходов* организаций и индивидуальных предпринимателей, в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период¹.

На основании ст. 56 Бюджетного кодекса в бюджеты субъектов Российской Федерации подлежат зачислению налог и минимальный налог, взимаемые в связи с применением упрощенной системы налогообложения по нормативу 100 процентов.

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

Впервые в Российской Федерации система налогообложения в виде ЕНВД была введена в 1998 году Федеральным законом «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»² в целях ликвидации условий уклонения от уплаты налогов предпринимателей и малых предприятий, осуществляющих деятельность в сферах (розничная торговля, оказание бытовых услуг и др.), где контроль за ними со стороны налоговых органов был затруднен. Более того, установление единого налога должно было способствовать увеличению налоговых поступлений и упрощению процедур расчета и уплаты налогов. С 2003 года ЕНВД регулируется гл. 26.3 НК РФ.



.....
Главной особенностью ЕНВД 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 дохода³.
.....

Система налогообложения в виде ЕНВД устанавливается Налоговым кодексом РФ и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных ор-

¹Приказ Минфина России от 22.10.2012 №135н // Рос. газ. 2012. №301.

²О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности : федер. закон Рос. Федерации от 31.07.1998 №148-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. №31. Ст. 3826.

³Запольский С. В. Финансовое право : учебник, 2-е изд. М., 2011. С. 496.

ганов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения.

Виды предпринимательской деятельности, в отношении которой вводится налог, устанавливаются законодательные органы местного значения, в пределах, предусмотренного ст. 346.26 НК РФ:

- 1) оказания бытовых услуг;
- 2) оказания ветеринарных услуг;
- 3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) оказания услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);
- 5) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых налогоплательщиками, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств;
- 6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;
- 7) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
- 8) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания;
- 9) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- 10) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;
- 11) размещения рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств;
- 12) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 квадратных метров;
- 13) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

- 14) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Налогоплательщиками (ст. 346.28 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды деятельности, перечисленные в гл. 26.3 НК РФ и вышеуказанных нормативных актах. Переход на данную систему налогообложения носит добровольный характер.

Организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на учет в налоговом органе:

- по месту осуществления предпринимательской деятельности;
- по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя), если осуществляются следующие виды предпринимательской деятельности:
 - оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов;
 - розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
 - размещение рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств.

Постановка на учет (снятие с учета) налогоплательщика осуществляется на основании заявления, предъявленного в налоговый орган в течение 5 дней со дня начала (прекращения) применения системы ЕНВД.

Налоговый орган в течение 5 дней со дня получения такого заявления выдает уведомление о постановке на учет (снятии учета) организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

На уплату единого налога не вправе переходить (ст. 346.26 НК РФ):

- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек (за исключением потребительской кооперации);
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов (за исключением организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%; организаций потребительской кооперации);
- учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания;
- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, указанные в пп. 13 и 14 п. 2 (ст. 346.26 НК РФ) настоящей статьи, в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

Для организаций переход на уплату ЕНВД заключается в замене уплаты:

- *налога на прибыль* (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД);
- *налога на имущество организаций* (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД);
- *налога на добавленную стоимость* (в отношении операций, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД);

Для индивидуальных предпринимателей переход на уплату ЕНВД предусматривает замену уплаты:

- *налога на доходы физических лиц* (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД);
- *налога на имущество физических лиц* (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- *налога на добавленную стоимость* (в отношении операций, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД).



.....
Объектом налогообложения (ст. 346.29) является **вмененный доход**, то есть потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Налоговой базой признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

В Налоговом кодексе представлена формула расчета вмененного дохода:

$$ВД = \frac{БД \times ФП \times К_1 \times К_2}{КД} \times КД_1, \text{ где}$$



.....
БД (базовая доходность) — условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

ФП (*физический показатель*) характеризует вид деятельности (может быть выражен в количестве работников, площади помещения или земельного участка, количестве посадочных мест и др.).

K_1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор. В соответствии с приказом Минэкономразвития России¹ в 2013 году он равен 1,569.

K_2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и т. д. Так, например, в г. Томске значение данного коэффициента варьируется от 0,19 до 1 включительно.

КД — количество календарных дней в месяце.

$КД_1$ — фактическое количество дней осуществления предпринимательской деятельности в месяце в качестве налогоплательщика единого налога.

Налоговым периодом (ст. 346.30 НК РФ) признается квартал.

Налоговая ставка (ст. 346.31 НК РФ) устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

Сумма ЕНВД исчисляется налогоплательщиком самостоятельно.



Пример

Пример расчета ЕНВД

Предположим, организация, численность работников которой равна 3, осуществляет деятельность по оказанию ветеринарных услуг в городе Томске. 26 дней в месяц². Количество календарных дней в месяце для простоты расчета возьмем 30. Сумма страховых платежей и пособий за налоговый период равна примерно 4 тыс. руб.

$$\text{ЕНВД} = \left(\frac{\text{БД} \times \text{ФП} \times K_1 \times K_2}{\text{КД}} \times \text{КД}_1 \right) \times 15\% (\text{ставка}) \times 3 (\text{число месяцев в квартале}) - \text{налоговый вычет};$$

$$\text{ЕНВД} = \left(\frac{7500 \times 3 \times 1,569 \times 1}{30} \right) \times 15\% \times 3 - 4000 = 9\,767,975 \text{ рублей.}$$

Порядок уплаты единого налога (ст. 346.32 НК РФ)

Уплата ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода *не позднее 25-го числа первого месяца* следующего налогового периода.

Сумма ЕНВД может быть уменьшена на сумму страховых взносов на социальное страхование (пособий), вознаграждений работников, занятых в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог. При этом

¹Приказ Минэкономразвития России от 31.10.2012 №707 // Рос. газ. 2012. №268.

²Показатели взяты из НК РФ и Приложения к Решению Думы г. Томска от 30.10.2007 №654 (в ред. от 30.10.2012 №533).

сумма единого налога не может быть уменьшена на сумму указанных в настоящем пункте расходов более чем на 50%.

Индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму единого налога на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы *не позднее 20-го числа* первого месяца следующего налогового периода.

На основании бюджетного законодательства (ст. 61.1, 61.2 БК РФ) доходы от уплаты единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности зачисляются в бюджет городских округов и (или) муниципальных районов по нормативу 100 процентов.

5.4 Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции в настоящее время (с 2004 года) регулируется гл. 26.4 НК РФ, которая определяет особый порядок учета доходов и расходов при уплате налогов и сборов, относящихся к общему режиму налогообложения. То есть данная система не предусматривает введения какого-либо налога и установления его элементов, как при применении других специальных налоговых режимов, а основывается на замене уплаты федеральных, региональных и местных налогов и сборов разделом произведенной продукции. Размер доли продукции, передаваемой государству взамен уплаты ряда налогов и сборов, определяется на основании соглашения о разделе продукции.

Действие подобного режима выгодно как инвестору, так и государству: первый имеет благоприятные условия для вклада средств в поиск, разведку, а также добычу полезных ископаемых; государство приобретает гарантии получения части прибыли от этой деятельности¹. Режим применяется в течение всего срока действия соглашения о разделе продукции.

Отношения по заключению соглашения о разделе продукции регламентированы федеральным законом Российской Федерации «О соглашениях о разделе продукции»². Так, согласно ст. 2 названного закона соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестору) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск.

¹Викторова Н. Г. Налоговое право : серия «Краткий курс». Санкт-Петербург, 2008. С. 183.

²О соглашениях о разделе продукции : федер. закон Рос. Федерации от 30.12.1995 №225-ФЗ // Собрание законодательства Рос. Федерации. 1996. №1. Ст. 18.

Сторонами соглашения (ст. 3 ФЗ «О соглашениях о разделе продукции») выступают:

- 1) Российская Федерация в лице Правительства Российской Федерации или уполномоченных им органов;
- 2) инвесторы.



.....
Инвесторы — юридические лица и создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, осуществляющие вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиски, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях соглашения.
.....

Налогоплательщиками и плательщиками сборов (ст. 346.36 НК РФ) при выполнении соглашений признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения. Исполнение обязанностей инвестора может осуществлять оператор (на основании нотариально удостоверенной доверенности).

В целях применения данного специального режима соглашения о разделе продукции должны отвечать следующим условиям:

- 1) соглашения заключены после проведения аукциона¹ на предоставление права пользования недрами на условиях обычного налогового режима, и признания аукциона несостоявшимся (в силу отсутствия участников);
- 2) при разделе продукции доля определяется в размере не менее 32%;
- 3) соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения.

В соответствии со ст. 8 ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» существуют 2 варианта раздела продукции. При этом соглашение может предусматривать только один способ раздела продукции.

1. При первом варианте определяется: общий объем произведенной продукции и ее стоимости; часть произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению; порядок передачи инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента; порядок получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

В данном случае в соответствии с п. 7 ст. 346.35 НК РФ инвестор уплачивает: налог на добавленную стоимость; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; платежи за пользование природными ресурсами; плату за негативное воздействие на окружающую среду; водный налог; государственную

¹Соглашение заключается с победителем аукциона на право заключения соглашения.

пошлину; таможенные сборы; земельный налог; акциз, за исключением акциза на подакцизное минеральное сырье, предусмотренное пп. 1 п. 2 ст. 181 НК РФ.

2. При втором предусматриваются условия и порядок: определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости; раздела между государством и инвестором произведенной продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции и определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции; передачи государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента; получения инвестором части произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

В данном случае инвестор уплачивает: государственную пошлину; таможенные сборы; налог на добавленную стоимость; плату за негативное воздействие на окружающую среду.

При любом варианте раздела продукции инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. Также инвестор не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

Налоговый учет (ст. 346.41 НК РФ)

Налогоплательщики встают на учет в налоговом органе *в заявительном порядке в течение 10 дней со дня вступления соглашения в силу по месту нахождения участка недр.*

Если участок недр расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его месту нахождения.

Особенности учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговый орган на основании заявления выдает налогоплательщику *свидетельство о постановке на учет инвестора по соглашению в качестве налогоплательщика.*

Налоговая декларация (ст. 346.40 НК РФ) предоставляется в налоговые органы по месту учета по каждому налогу, по каждому соглашению отдельно от другой деятельности.

Более того, налогоплательщик в срок *не позднее 31 декабря года*, предшествующего планируемому, представляет в налоговые органы, программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

Выездная налоговая проверка (ст. 346.42 НК РФ) проводится в любой период в течение срока действия соглашения. Максимальный срок такой проверки не может быть более 6 месяцев. Однако при проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок может быть увеличен на один месяц.

5.5 Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения (ПСН) заменила действующую до конца 2012 года упрощенную систему налогообложения на основе патента. В настоящее время (с 2013 года) указанный специальный налоговый режим регулируется гл. 26.5 НК РФ и законами субъектов Российской Федерации.

В финансовую компетенцию органов законодательной власти субъектов РФ входит установление размера потенциально возможного к получению налогоплательщиком годового дохода по видам предпринимательской деятельности (исчерпывающий перечень данных видов предпринимательской деятельности регламентирован п. 2 ст. 346.43 НК РФ). Минимальный размер подлежит индексации на коэффициент-дефлятор и не может быть меньше 100 тыс. рублей, а его максимальный размер не может превышать 1 млн рублей. Более того, органам законодательной власти субъектов РФ предоставляется право: дифференцировать виды предпринимательской деятельности; устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам; устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств; увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода (в три, пять и десять раз) по отдельным видам предпринимательской деятельности (пп. 4 п. 8 ст. 346.43 НК РФ).

Налогоплательщиками (ст. 346.44 НК РФ) признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения. Переход осуществляется в добровольном порядке.

Патентная система налогообложения применяется наряду с иными режимами налогообложения и состоит в получении *патента* на срок от 1 до 12 месяцев в пределах календарного года по выбору налогоплательщика. Налогоплательщик *не позднее чем за 10 дней* до начала применения ПСН подает заявление (лично или через представителя, по почте или в электронной форме через телекоммуникационные сети) на получение патента в налоговый орган по своему месту жительства. На основании заявления *в течение 5 дней* со дня его получения налоговый орган выдает патент и осуществляет постановку на учет в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения. Датой постановки на учет является дата начала действия патента.

Патент действует на территории того субъекта Российской Федерации, который указан в патенте. Индивидуальный предприниматель, получивший патент в одном субъекте Российской Федерации, вправе получить патент в другом субъекте Российской Федерации.

Налоговый орган вправе отказать индивидуальному предпринимателю в выдаче патента на основании:

- 1) несоответствия в заявлении на получение патента вида предпринимательской деятельности перечню видов предпринимательской деятельности, в отношении которых на территории субъекта РФ в соответствии НК РФ введена патентная система налогообложения;
- 2) указания налогоплательщиком срока действия патента, выходящего за пределы от 1 месяца до 12 месяцев в течение календарного года;
- 3) нарушения условия перехода на патентную систему налогообложения;
- 4) наличия недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения.

Уведомление об отказе в выдаче патента доводится до сведения индивидуального предпринимателя в течение пяти дней после вынесения решения об отказе в выдаче патента.

Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения в случае:

- 1) если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации превысили 60 млн рублей;
- 2) если налогоплательщиком указан срок действия патента, выходящий за пределы от 1 месяца до 12 месяцев в течение календарного года;
- 3) если налогоплательщиком нарушены сроки уплаты налога.

Если имеются вышеуказанные основания, то налоговый орган осуществляет снятие налогоплательщика с учета в течение 5 дней со дня получения заявления от индивидуального предпринимателя об утрате права применять ПСН. По истечению срока действия патента налоговый орган снимает с учета налогоплательщика в течение 5 дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения. Датой снятия с учета в налоговом органе индивидуального предпринимателя является дата его перехода на общий режим налогообложения или дата прекращения действия патента.

Патент заменяет уплату (п. 10 ст. 346.43 НК РФ):

- 1) *налога на доходы физических лиц* (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН);
- 2) *налога на имущество физических лиц* (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН);
- 3) *налога на добавленную стоимость*, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате:
 - при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения;
 - при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

- при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со ст. 174.1 НК РФ.

Патентная система налогообложения не применяется:

- в случае осуществления предпринимательской деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;
- если средняя численность наемных работников превышает 15 человек за налоговый период по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым налогоплательщиком.

Объектом налогообложения (ст. 346.47 НК РФ) признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации.

Налоговая база (ст. 346.48 НК РФ) определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения.

Налоговым периодом (ст. 346.49 НК РФ) признается календарный год. Если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент. Если индивидуальный предприниматель прекратил предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента, налоговым периодом признается период с начала действия патента до даты прекращения такой деятельности.

Налоговая ставка (ст. 346.50 НК РФ) устанавливается в размере 6%.

Порядок исчисления уплаты налога (ст. 346.51 НК РФ)

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

Индивидуальный предприниматель, перешедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе:

- 1) если патент получен на срок до 6 месяцев — в размере полной суммы налога в срок не позднее 25 дней после начала действия патента;
- 2) если патент получен на срок от 6 месяцев до календарного года:
 - в размере $1/3$ суммы налога в срок не позднее 25 дней после начала действия патента;
 - в размере $2/3$ суммы налога в срок не позднее 30 дней до дня окончания налогового периода.

Налоговая декларация (ст. 346.52 НК РФ) по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы *не представляется*.

Налоговый учет (ст. 346.53 НК РФ)

Налогоплательщики ведут учет доходов от реализации отдельно по каждому патенту в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения.

Дата получения дохода определяется как:

- 1) день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках — при получении дохода в денежной форме;
- 2) день передачи дохода в натуральной форме — при получении дохода в натуральной форме;
- 3) день получения имущества, работ, услуг, имущественных прав, а также погашения задолженности налогоплательщику иным способом;
- 4) дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу — при использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права векселя.

На основании бюджетного законодательства (ст. 61.1, 61.2 БК РФ) доходы от уплаты налога в связи с применением патентной системы налогообложения зачисляются в бюджет городских округов и (или) муниципальных районов по нормативу 100%.



Контрольные вопросы по главе 5

1. Специальные налоговые режимы: виды, общая характеристика.
2. Финансовая компетенция органов законодательной власти регионального и местного значения при введении УСН, ЕНВД, патентной системы налогообложения.
3. Общая характеристика системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и упрощенной системы налогообложения.
4. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и патентная система налогообложения: объект, налогооблагаемая база, налоговый период, ставки, порядок и сроки уплаты налога.
5. Особенности уплаты налогов и сборов при применении системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Глава 6

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СУБЪЕКТОВ

6.1 Налогообложение резидентов особых экономических зон Российской Федерации

Россия имеет достаточно обширный и в большей степени негативный исторический опыт создания свободных экономических зон¹. Помимо неудобного экономико-географического положения СЭЗ, отсутствия необходимой инфраструктуры и, как следствие, невозможности осуществления таможенного контроля и нецелесообразности отказа от сбора налогов на таких территориях (законодательство, прежде всего в области налогообложения, валютного и таможенного дела, не предусматривало особый льготный режим для СЭЗ), одной из наиболее важных проблем стала противоречивость законодательной базы, регулирующей функционирование СЭЗ.

В современный период (с 2005 года) правовое регулирование особых экономических зон осуществляется на основании базового федерального закона от 22 июля 2005 г. №116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации»².



.....
*В соответствии со ст. 2 Закона **особая экономическая зона (ОЭЗ)** – часть территории Российской Федерации, которая определяется Правительством Российской Федерации и на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности, а также может применяться таможенная процедура свободной таможенной зоны.*
.....

¹В силу отсутствия унифицированного законодательства прошлых лет категория «свободная экономическая зона» употреблялась наряду с терминами «особая экономическая зона», «зона экономического благоприятствования», «оффшорная зона» и др.

²Об особых экономических зонах в Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 22.07.2005 г. №116-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2005. №30. Ст. 3127.

Ст. 4 Закона об ОЭЗ предусматривает 4 типа ОЭЗ:

- 1) промышленно-производственные ОЭЗ, которые создаются не более чем на трех участках территории, площадь которых составляет не более чем сорок квадратных километров;
- 2) технико-внедренческие ОЭЗ, которые создаются не более чем на трех участках территории, общая площадь которых составляет не более чем четыре квадратных километра;
- 3) туристско-рекреационные ОЭЗ;
- 4) портовые ОЭЗ.

Туристско-рекреационные особые экономические зоны и портовые особые экономические зоны создаются на одном или нескольких участках территории.

Для обеспечения целей создания особых экономических зон особые экономические зоны одного типа или нескольких типов могут быть объединены решением Правительства Российской Федерации в кластер.

К целям создания ОЭЗ отнесены: развитие обрабатывающих отраслей экономики, высокотехнологичных отраслей экономики, развитие туризма, санаторно-курортной сферы, портовой и транспортной инфраструктур, разработка технологий и коммерциализации их результатов, производство новых видов продукции (ст. 3 Закона об ОЭЗ).

В соответствии со ст. 9 Закона об ОЭЗ *резидентами особых экономических зон* признаются коммерческие организации (за исключением унитарных предприятий) или индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в соответствии с законодательством РФ на территории муниципального образования, в границах которого расположена особая экономическая зона, и заключившие с органами управления особыми экономическими зонами соглашение об осуществлении промышленно-производственной, технико-внедренческой, туристско-рекреационной или портовой деятельности в порядке и на условиях, предусмотренных Законом об ОЭЗ. Кроме того, резиденты промышленно-производственных ОЭЗ могут заключить с органами управления ОЭЗ соглашение об осуществлении деятельности по логистике либо соглашение об осуществлении технико-внедренческой деятельности в промышленно-производственной ОЭЗ.

Индивидуальный предприниматель или коммерческая организация признаются резидентами особой экономической зоны с даты внесения соответствующей записи в реестр резидентов особой экономической зоны. При этом индивидуальные предприниматели могут быть резидентами только особых экономических зон технико-внедренческого или туристско-рекреационного типов.

Особый режим предпринимательской деятельности на территории ОЭЗ проявляется в первую очередь в предоставлении резидентам ОЭЗ при осуществлении ими предпринимательской деятельности различного рода преимуществ, реализующихся в виде льгот и стимулов, создающих наиболее благоприятные условия для вложения инвестиций и ведения бизнеса. К таким преимуществам можно отнести: специальный механизм налогообложения; государственное финансирование; введение таможенной процедуры свободной таможенной зоны; снижение административных барьеров; специальный льготный субсидиарный режим, выражающийся, например, в освобождении от платы за электроэнергию; льготный режим

хозяйственной деятельности для иностранных инвестиций и предприятий с иностранным участием; пониженный уровень страховых взносов во внебюджетные фонды; особые гарантии от неблагоприятного изменения законодательства о налогах и сборах.

Особенности налогообложения резидентов особых экономических зон заключается в предоставлении им широкого спектра налоговых льгот¹.

Все налоговые льготы, предоставляемые резидентам ОЭЗ, можно разделить на три основные группы: налоговые освобождения, налоговые скидки и налоговые кредиты.

1. Налоговые освобождения включают следующие льготы:

- *Налоговые льготы в виде полного освобождения от уплаты налога.*

На основании ст. 151 НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и помещении товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны НДС не уплачивается. При вывозе товаров с территории Российской Федерации в таможенной процедуре свободной таможенной зоны НДС также не уплачивается.

Статья 185 НК РФ устанавливает особенности налогообложения, в соответствии с чем при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, за исключением подакцизных товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону (акциз не уплачивается), акциз уплачивается в полном объеме; при вывозе подакцизных товаров с территории ОЭЗ акциз не уплачивается.

Закон об ОЭЗ содержит главу 8 «Применение таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территориях особых экономических зон».



.....
*В п. 26 ст. 4 Таможенного кодекса Таможенного Союза² закреплено, что «**таможенная процедура** — совокупность норм, определяющих для таможенных целей требования и условия пользования и (или) распоряжения товарами на таможенной территории таможенного союза или за ее пределами».*
.....



.....
*Под **свободной таможенной зоной** законодатель понимает таможенную процедуру, при которой товары размещаются и используются в пределах территории ОЭЗ или ее части, и моделирует данное определение с учетом того, какие товары — иностранные или российские — помещаются под данную процедуру.*
.....

¹Предоставление резидентам ОЭЗ налоговых льгот регламентируется Федеральным законом от 22 июля 2005 года №116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации», Федеральным законом от 31 мая 1999 г. №104-ФЗ «Об особой экономической зоне в Магаданской области», Налоговым Кодексом РФ, устанавливающим ряд особенностей, законами органами субъектов РФ и местного самоуправления.

²Таможенный кодекс Таможенного союза : приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 №17 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. №50. Ст. 6615.

В отношении иностранных товаров не уплачиваются таможенные пошлины, налоги и не применяются меры нетарифного регулирования, а в отношении товаров таможенного союза не применяются запреты и ограничения. В свою очередь, российские товары размещаются и используются на условиях, применяемых к вывозу в соответствии с таможенной процедурой экспорта.

Таможенная процедура свободной таможенной зоны применяется на территории всех типов особых экономических зон РФ, за исключением туристско-рекреационных.

Ограничения срока действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны не установлены — товары могут находиться на территории ОЭЗ в соответствии с данной процедурой в течение срока существования ОЭЗ.

- *Налоговые каникулы* — это полное освобождение налогоплательщика от уплаты налога на определенный период времени.

Налогоплательщики-резиденты ОЭЗ не уплачивают налог на имущество организаций *в течение 10 лет* со дня постановки на учет имущества при выполнении следующих условий:

- если движимое и недвижимое имущество создано или приобретено в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны;
- если имущество находится на указанной территории;
- если основные средства используются в рамках соглашения о создании особой экономической зоны (п. 17 ст. 381 НК РФ).

Названные условия, как отмечает Минфин в Письме от 28 февраля 2008 г. №03-05-04-01/09¹, должны выполняться одновременно. Соответственно, имущество организации-резидента ОЭЗ, находящееся за пределами особой экономической зоны, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Налоговые льготы могут устанавливаться и продлеваться законодательными актами субъектов РФ (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Подобная льгота действует и в отношении земельного налога. Согласно п. 9 ст. 395 НК РФ резиденты ОЭЗ в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, освобождены от уплаты земельного налога сроком на 5 лет с месяца возникновения права собственности. Следует подчеркнуть, что льгота предоставляется только организациям. Таким образом, государство отдает приоритет существованию в ОЭЗ в основном предприятиям крупного и среднего звена.

В силу того, что земельный налог отнесен к числу местных, муниципальные органы власти, на территориях которых расположены ОЭЗ, в соответствии с налоговым законодательством, могут снижать налоговое бремя предпринимателей.

Часть послаблений для резидентов ОЭЗ касается и транспортного налога, который может быть предусмотрен на законодательном уровне субъектов РФ.

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».



Пример

Так, от уплаты транспортного налога в течение 10 лет освобождаются резиденты особой экономической зоны технико-внедренческого типа г. Томска¹.

- *Понижение налоговых ставок* предполагает частичное или полное освобождение от уплаты налога, исчисленного по полной ставке, путем применения льготных размеров ставки.

В п. 1 ст. 284 НК РФ закреплено право субъектов РФ уменьшить нагрузку резидентов путем понижения ставки налога на прибыль организаций от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, в части, подлежащей зачислению в региональный бюджет, с 18% до 13,5% для резидентов ОЭЗ.



Пример

Так, ставка по налогу на прибыль по нижней границе 13,5% установлена для резидентов ОЭЗ в Томской области² или, например, в Липецкой области³.

В п. 1 ст. 284 Налогового кодекса зафиксировано, что условием применения пониженной ставки налога на прибыль является ведение раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и от деятельности, осуществляемой за пределами ОЭЗ. При этом положения указанной нормы не могут применяться самостоятельно без включения ее в закон субъекта⁴.

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль для резидентов Калининградской области установлен ст. 288.1 НК. Так, в течение первых шести лет с момента включения юридического лица в реестр резидентов, налог на прибыль, полученную от реализации инвестиционного проекта и при условии ведения раздельного учета, взимается по нулевой ставке.

¹О транспортном налоге : закон Томской области от 4.10.2002 г. №77-ОЗ // Официальные ведомости Государственной Думы Томской области. 2002. №11 (72).

²См.: О предоставлении льготы по налогу на прибыль организаций резидентам Особой экономической зоны технико-внедренческого типа : закон Томской области от 13.03.2006 г. №30-ОЗ // Собр. законодательства Томской области. 2006.

³См.: О применении пониженной налоговой ставки налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет : закон Липецкой области от 29.05.2008 г. №151-ОЗ // Липецкая газета. 2008. 31 мая.

⁴Письмо Министерства финансов Рос. Федерации от 04.09.2009 г. №03-11-06/2/178 // Консультант Плюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Уменьшение налоговой ставки для предпринимателей ОЭЗ в Калининградской области предусмотрено и по налогу на имущество. В отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта, налоговая ставка для резидентов ОЭЗ устанавливается в размере 0% в течение первых 6 календарных лет (п. 3 ст. 385.1 НК РФ). Особый порядок уплаты налога на имущество не распространяется на ту часть стоимости имущества, которая использована для производства товаров (работ, услуг), на которые не может быть направлен инвестиционный проект.

Учитывая вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что для резидентов особых экономических зон предусмотрены льготы на федеральном, региональном и местном уровне. При этом основные налоговые освобождения в виде налоговых каникул и понижения ставок по уплате налогов государство предоставляет за счет региональных и местных бюджетов.

2. Следующей группой налоговых льгот являются *налоговые скидки*.

Статьей 283 НК РФ закреплена возможность перенесения на текущий налоговый период суммы любого полученного убытка (а не только полученного в предыдущем налоговом периоде) для налогоплательщиков-организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной ОЭЗ.

Уменьшить налоговую нагрузку резиденты ОЭЗ могут с помощью расходов на научные исследования и опытно-конструкторские работы. В отличие от обычных плательщиков, для которых при положительном результате исследования его стоимость равномерно включается в состав прочих расходов в течение двух лет, а при отрицательном — в течение трех¹, зарегистрированные на территории ОЭЗ хозяйствующие субъекты без получения результата и до момента окончания работ включают в расходы стоимость таких исследований (в фактическом размере) в период их осуществления (безусловно, речь идет о резидентах ТВЗ).

3. Третью группу налоговых льгот представляет собой *инвестиционный налоговый кредит*. В пп. 2 п. 1 ст. 67 НК РФ в качестве одного из условий предоставления инвестиционного налогового кредита закрепляется осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов.

Специфика правового режима предпринимательской деятельности проявляется и в *особых гарантиях*, которые законодатель предоставляет резидентам ОЭЗ. Например, в соответствии со статьей 38 Закона об ОЭЗ, акты законодательства Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков-резидентов ОЭЗ, не применяются в отношении резидентов ОЭЗ в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности². Исключение составляют акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, касающихся налогообложения подакцизных товаров.

В систему законодательства РФ об ОЭЗ, предусматривающую правовые стимулы ведения бизнеса, следует включить Федеральный закон от 9 июля 1999 г.

¹См.: Ст. 262 НК РФ.

²Собр. законодательства Рос. Федерации. 2005. №30. Ст. 3127.

№160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации»¹. Он определяет основные гарантии прав иностранных инвесторов на инвестиции и получаемые от них доходы и прибыль, условия предпринимательства иностранных инвесторов на территории Российской Федерации. Однако действие ст. 7 (гарантия перехода прав и обязанностей иностранного инвестора другому лицу) и ст. 16 (льготы, предоставляемые иностранному инвестору и коммерческой организации с иностранными инвестициями, по уплате таможенных платежей) не распространяется на отношения, связанные с осуществлением промышленно-производственной, технико-внедренческой или туристско-рекреационной деятельности резидентами особой экономической зоны.

6.2 Налогообложение адвокатской и нотариальной деятельности



.....
Согласно ст. 1 Федерального закона «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации»² адвокатской деятельностью признается квалифицированная юридическая помощь, оказываемая на профессиональной основе лицами, получившими статус адвоката в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, физическим и юридическим лицам (далее — доверители) в целях защиты их прав, свобод и интересов, а также обеспечения доступа к правосудию.
.....

Формами адвокатских образования (ст. 20 Закона Об адвокатской деятельности) являются:

- *адвокатский кабинет* (не является юридическим лицом; адвокат, учредивший адвокатский кабинет, отнесен к *индивидуальным предпринимателям*);
- *коллегия адвокатов, адвокатское бюро и юридические консультации* (отнесены к *юридическим лицам*).

В соответствии с основами законодательства о нотариате³ *нотариат* в Российской Федерации призван обеспечивать в соответствии с Конституцией РФ, конституциями (уставами) субъектов РФ защиту прав и законных интересов граждан и юридических лиц путем совершения нотариусами предусмотренных законодательными актами нотариальных действий от имени Российской Федерации. Нотариальную деятельность осуществляют нотариусы, занимающиеся частной практикой или работающие в государственной нотариальной конторе. Нотариальная де-

¹Собр. законодательства Рос. Федерации. 1999. №28. Ст. 3493.

²Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 31.05.2002 №63-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. №23. Ст. 2102.

³Основы законодательства Российской Федерации о нотариате : утв. ВС Рос. Федерации 11.02.1993 №4462-1 // Ведомости СНД и ВС Рос. Федерации. 1993. №10. Ст. 357.

тельность не является предпринимательством, однако нотариусы, занимающиеся частной практикой, отнесены к *индивидуальным предпринимателям*.

Специфика налогообложения адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, и частных нотариусов

В силу того, что указанные субъекты являются индивидуальными предпринимателями, то есть физическими лицами, — их доходы облагаются *налогом на доходы физических лиц* (ст. 207 НК РФ). В силу ст. 227 НК РФ нотариусы и адвокаты самостоятельно исчисляют и уплачивают налог по месту своего учета. При исчислении налогооблагаемой базы они имеют право на профессиональные вычеты. Согласно ст. 221 НК РФ указанные вычеты предоставляются в виде сумм фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с получением доходов. Состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно. При этом порядок определения расходов аналогичен порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному гл. 25 НК РФ (то есть расходы должны быть связаны с осуществлением ими деятельности).

Адвокаты и нотариусы, принявшие на работу граждан для исполнения ими определенных трудовых обязанностей (помощника, секретаря и т. п.), обязаны вести учет выплаченных работникам доходов, исчислять, удерживать и уплачивать в бюджет сумму налога (п. 1 и п. 2 ст. 226 НК РФ).

Более того, являясь налоговыми агентами, адвокаты и нотариусы обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ в порядке, установленном ст. 230 НК РФ.

Услуги адвокатов, связанные с осуществлением ими профессиональной деятельности, не подлежат обложению *налогом на добавленную стоимость* (пп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Нотариусы *освобождены* от уплаты НДС в случаях, если они выполняют действия, по которым предусмотрена обязательная нотариальная форма, и взимают плату по тарифам, которая соответствует размеру государственной пошлины.

Если за совершение действий, по которым предусмотрена нотариальная форма, нотариусы взимают тариф в размере, превышающем размер государственной пошлины, — сумма указанного превышения облагается НДС. Если законодательством Российской Федерации не предусмотрена нотариальная форма за услуги нотариуса, то плата, определяемая соглашением между нотариусом и обратившимися к нему лицами, подлежит обложению НДС в полном объеме.

Налоговое законодательство *запрещает* частным нотариусам и адвокатам, учредившим адвокатский кабинет, применять *упрощенную систему налогообложения* (ст. 346.12 НК РФ).

Специфика налогообложения адвокатских образований (коллегия адвокатов, адвокатское бюро и юридические консультации)

Коллегия адвокатов является некоммерческой организацией, основанной на членстве двух и более адвокатов и действующей на основании устава, утверждаемого ее учредителями, и заключаемого ими учредительного договора (ст. 22 ФЗ Об адвокатуре). Указанные правила применяются к отношениям, возникающим в связи с учреждением и деятельностью адвокатского бюро. Кроме того, адвокаты, учредившие адвокатское бюро, заключают между собой партнерский договор, по которому адвокаты-партнеры обязуются соединить свои усилия для оказания юридической помощи (ст. 33 ФЗ Об адвокатуре).

Юридическая консультация является некоммерческой организацией. Учреждает юридическую консультацию адвокатская палата в случае, если на территории одного судебного района общее число адвокатов во всех адвокатских образованиях, расположенных на территории данного судебного района, составляет менее двух на одного федерального судью (ст. 24 ФЗ Об адвокатуре).

На основании ст. 25 ФЗ «Об адвокатуре» адвокатская деятельность осуществляется на основе соглашения между адвокатом и доверителем, которое представляет собой гражданско-правовой договор, заключаемый между доверителем и адвокатом (адвокатами), на оказание юридической помощи самому доверителю или назначенному им лицу. Вознаграждение, выплачиваемое адвокату доверителем, подлежит обязательному внесению в кассу соответствующего адвокатского образования либо перечислению на расчетный счет адвокатского образования в порядке и сроки, которые предусмотрены соглашением.

Следовательно, с доходов, получаемых адвокатами, коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями (выполняющими функции налоговых агентов) удерживается и перечисляется *налог на доходы физических лиц* в порядке, предусмотренном гл. 23 НК РФ. На адвокатов, являющихся членами указанных адвокатских образований, не возложена обязанность предоставлять налоговую декларацию в соответствии со ст. 229 НК РФ. При этом адвокатские образования не обладают полномочиями предоставлять профессиональные налоговые вычеты, предусмотренные ст. 221 НК РФ.

На основании п. 14 ст. 381 НК РФ коллегиям адвокатов, адвокатским бюро и юридическим консультациям предоставлена налоговая льгота в виде полного освобождения от уплаты *налога на имущество организаций*.

В соответствии с пп. 14 п. 3 ст. 149 НК не подлежат обложению *налогом на добавленную стоимость* операции по оказанию услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности.

6.3 Налогообложение кредитных организаций

В налоговых правоотношениях банки занимают особое положение, поскольку они одновременно обладают статусом налогоплательщика и агента государства,

посредством которых производятся обязательные платежи в бюджетную систему или внебюджетные фонды. Несмотря на то, что формально банки не отнесены ст. 9 НК РФ к участникам отношений, регулируемых налоговым законодательством РФ, фактически они таковыми являются и обладают специальным налогово-правовым статусом¹.



.....
Кредитные организации являются плательщиками федеральных, региональных и местных налогов и сборов.
.....

6.4 Особенности уплаты налога на добавленную СТОИМОСТЬ

В соответствии со ст. 149 НК РФ не подлежит обложению осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе:

- привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;
- размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;
- открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам, а также операции, связанные с обслуживанием банковских карт;
- осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
- кассовое обслуживание организаций и физических лиц;
- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);
- осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ;
- выдача и аннулирование банковской гарантии.

Налоговым кодексом РФ регламентированы и иные операции, осуществление которых банками (и не только ими) не подлежит обложению НДС, в частности:

- выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
- оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент-банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;
- получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых взносов, уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или на-

¹Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник. М., 2011. С. 451–452.

ступления инвалидности указанных заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем.

Таким образом, из анализа ст. 149 НК РФ и ст. 5 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»¹ НДС облагаются операции (сделки, услуги), которые кредитная организация вправе осуществлять, например:

- приобретение права требования от третьих лиц исполнения обязательств в денежной форме;
- доверительное управление денежными средствами и иным имуществом по договору с физическими и юридическими лицами;
- предоставление в аренду физическим и юридическим лицам специальных помещений или находящихся в них сейфов для хранения документов и ценностей;
- лизинговые операции;
- оказание консультационных и информационных услуг;
- иные сделки.

6.5 Особенности уплаты налога на прибыль организаций

Определение объекта налогообложения и налогооблагаемой базы у кредитных организаций в целом не отличается от обычного подхода — объектом налогообложения признается прибыль кредитных организаций, а налогооблагаемой базой является стоимостное выражение прибыли². Однако в ст. 290 и ст. 291 НК РФ установлены особенности определения доходов и расходов, а в некоторых случаях налоговой базы. Указанная специфика заключается:

- в конкретизации общих доходов банков от осуществления ими банковской деятельности (например, к доходам от операций купли-продажи иностранной валюты относится положительная разница между доходами, определенными в соответствии с п. 2 ст. 250 настоящего Кодекса, и расходами, определенными в соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ);
- в регламентации дополнительных доходов банков (например, доходы от предоставления в аренду специально оборудованных помещений или сейфов для хранения документов и ценностей; в виде платы за перевозку и хранение драгоценных металлов и драгоценных камней и др.);
- в конкретизации общих расходов банков от осуществления ими банковской деятельности (например, проценты, начисленные по межбанковским кредитам (депозитам) со сроком до 7 дней (включительно) учитываются

¹О банках и банковской деятельности : федер закон Рос. Федерации от 02.12.1990 N 395-1 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. №6. Ст. 492.

²Боровикова Е. В. Особенности налогообложения кредитных организаций // Финансы и кредит. №8. 2006. С. 40.

при определении налоговой базы без учета положений п. 1 ст. 269 НК РФ исходя из фактического срока действия договоров);

- в регламентации дополнительных расходов (например, проценты собственным долговым обязательствам; расходы по оплате услуг расчетно-кассовых и вычислительных центров и др.).

Необходимо отметить, что *в доходы банка не включаются*:

- суммы положительной переоценки средств в иностранной валюте, поступивших в оплату уставных капиталов банков;
- страховые выплаты, полученные по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика банка, по договорам страхования имущества, а также начисленные проценты (штрафы, пени), погашаемые банком за счет указанных страховых выплат.

В расходы банка не включаются суммы отрицательной переоценки средств в иностранной валюте, поступивших в оплату уставных капиталов кредитных организаций.

Налоговая ставка по налогу на прибыль для кредитных организаций установлена в размере 20%. Доходы по ценным бумагам облагаются отдельно в установленном НК РФ порядке. Прибыль Центрального банка РФ, от осуществления деятельности, связанной с выполнением возложенных на него функций, облагается налогом на ставке 0%.

Специфика ведения учета доходов и расходов банка установлена в ст. 331 НК РФ.

Уплата кредитными организациями налога на имущество организаций, транспортного налога и земельного осуществляется в общем порядке, предусмотренном для всех организаций.



Контрольные вопросы по главе 6

1. Особые экономические зоны: понятие, виды, резиденты.
2. Налоговые льготы, предоставляемые резидентам ОЭЗ.
3. Особенности налогообложения адвокатской деятельности и нотариальной деятельности.
4. Уплата НДС и налога на прибыль кредитными организациями.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Экономические преобразования в современной России серьезным образом повлияли на реализацию государством своих экономических функций и закономерно обусловили совершенствование системы налогов.

Применение налогов является одним из экономических методов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с обществом, предприятиями. Налоги выражают обязанность всех юридических и физических лиц, получающих доходы, участвовать в формировании государственных финансовых ресурсов. Поэтому налоги выступают важнейшим звеном финансовой политики государства в современных условиях.

С помощью налогов государство воздействует на экономическое поведение предприятий, стремясь создать при этом равные условия всем участникам общественного воспроизводства. Налоговые методы регулирования финансово-экономических отношений в сочетании с другими экономическими рычагами создают необходимые предпосылки для формирования и функционирования единого целостного рынка, способствующего созданию рыночных отношений.

Вводя налоги, государство изымает у предприятий часть их доходов в свою пользу. Реализация фискальной функции налогов, связанной с формированием доходной части всех звеньев бюджетной системы, обеспечивает перераспределение национального дохода и создает условия для эффективного государственного управления.

Таким образом, налоги являются обязательными платежами, взимаемыми государством (различными уровнями власти) с физических и юридических лиц в бюджет государства. Налоги выступают в качестве одной из форм финансовых отношений, обеспечивающих распределение и перераспределение национального дохода в соответствии с экономическими и социальными задачами.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Боровикова Е. В. Особенности налогообложения кредитных организаций // Финансы и кредит. — 2006. — №8. — С. 48–42.
- [2] Викторова Н. Г. Налоговое право : серия «Краткий курс» / Н. Г. Викторова, Г. П. Харченко. — Санкт-Петербург, 2008. — 192 с.
- [3] Голованов Г. Р. Правовое регулирование налога на добычу полезных ископаемых : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Г. Р. Голованов. — М., 2009. — 27 с.
- [4] Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие / А. В. Демин. — Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. — 329 с.
- [5] Запольский С. В. Финансовое право : учебник / С. В. Запольский. — 2-е изд. — М., 2011. — 792 с.
- [6] Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник / Ю. А. Крохина. — 3-е изд. — М., 2011. — 463 с.
- [7] Кучеров И. И. Налоговое право России / И. И. Кучеров. — М., 2001. — 360 с.
- [8] Матинов А. С. Специальные налоговые режимы : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. С. Матинов. — М., 2005. — 18 с.
- [9] Михельсон А. Д. Объяснение 25000 иностранных слов, вошедших в употребление в русский язык, с означением их корней / А. Д. Михельсон [Б. м. : б. и.], 1865.
- [10] Налоги и сборы в схемах и таблицах / А. А. Ялбулганов [и др.]. — М., 2012. — 181 с.
- [11] Павленко С. П. Правовое регулирование налога на доходы физических лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. П. Павленко. — М., 2010. — 26 с.
- [12] Парыгина В. А. Налоговое право : учебник / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. — Воронеж, 2011. — 576 с.

- [13] Поляка Г. Б. Налоги и налогообложение : учебник для бакалавров / Г. Б. Поляка. — М., 2012. — 463 с.
- [14] Реут А. В. Правовой режим государственной пошлины в России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Реут. — М., 2009. — 26 с.
- [15] Сбежнев А. А. Вычеты по налогу на доходы физических лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Сбежнев. — М., 2010. — 26 с.
- [16] Токмаков В. В. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой, второй с постатейными материалами / В. В. Токмаков. — М., 2005. — 1112 с.
- [17] Томаров В. В. Правовое регулирование региональных и местных налогов и сборов в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / В. В. Томаров. — М., 2000. — 223 с.
- [18] Шишкин Р. Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. Н. Шишкин. — М., 2012. — 26 с.
- [19] Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник для вузов / Т. Ф. Юткина. — 3-е изд. — М., 2008. — 367 с.
- [20] Информационно-справочная система «Консультант плюс».

Нормативно-правовые акты

- [1] Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств (от 27 ноябр. 2009 г. №17)) // СЗ РФ. — 2010. — №50. — Ст. 6615.
- [2] Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 1999. — №28. — Ст. 3487.
- [3] Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая : федер. закон от 05 авг. 2000 г. №1117-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2000. — №39. — Ст. 3340.
- [4] Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 июля 1998 г. N 145-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 1998. — №31. — Ст. 3823.
- [5] Водный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 03 июня 2006 г. №74-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2006. — №23. — Ст. 2381.
- [6] Земельный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 25 окт. 2001 г. №136-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2001. — №44. — Ст. 4147.
- [7] О введении в действие Водного кодекса Российской Федерации : федер. закон от 03 июня 2006 г. №73-ФЗ // СЗ РФ. — 2006. — №23. — Ст. 2380.

- [8] О налоге на добавленную стоимость : федер. закон от 06 дек. 1991 г. №1992-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. — 1991. — №52. — Ст. 1871. (Утратил силу).
- [9] Об акцизах : федер. закон от 06 дек. 1991 г. N 1993-1 // СЗ РФ. — 1996. — №11. — Ст. 1016. (Утратил силу).
- [10] О налогах на имущество физических лиц : закон РФ от 9 дек. 1991 г. (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 1994. — №16. — Ст. 1863.
- [11] О налоге на прибыль предприятий и организаций : закон РФ от 27 дек. 1991 г. №2116-1 // Рос. газ. — 1992. — №53.
- [12] О налоге на имущество предприятий : закон РФ от 13 дек. 1991 г. №2030-1 // Ведомости СНД и ВС Рос. Федерации. — 1992. — №12. — Ст. 599. (Утратил силу).
- [13] О налоге на игорный бизнес : федер. закон от 31 июля 1998 г. №142-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — №31. — Ст. 3820. (Утратил силу).
- [14] О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 29 дек. 2006 г. №244-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2007. — №1. — Ст. 7.
- [15] О дорожных фондах в Российской Федерации : федер. закон от 18 окт. 1991 г. №1759-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. — 1991. — №44. — Ст. 1426. (Утратил силу).
- [16] Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства : федер. закон от 29 дек. 1995 г. №222-ФЗ // СЗ РФ. — 1996. — №1. — Ст. 15. (Утратил силу).
- [17] О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности : федер. закон от 31 июля.1998 г. №148-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — №31. — Ст. 3826. (Утратил силу).
- [18] О плате за землю : закон РФ от 11 окт. 1991 г. №1738-1 (с изм. и доп.) // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1991. — №44. — Ст. 1424.
- [19] О банках и банковской деятельности : федер. закон от 02 дек. 1990 г. №395-1 (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 1996. — №6. — Ст. 492.
- [20] О таможенном регулировании в Российской Федерации : федер. закон от 27 нояб. 2010 г. №311-ФЗ // СЗ РФ. — 2010. — №48. — Ст. 6252.
- [21] О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним : федер. закон от 21 июля 1997 г. №122-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 1997. — №30. — Ст. 3594.
- [22] О государственном кадастре недвижимости : федер. закон от 24 июля 2007 г. №221-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2007. — №31. — Ст. 4017.

- [23] Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации : федер. закон от 31 мая 2002 г. №63-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2002. — №23. — Ст. 2102.
- [24] Основы законодательства Российской Федерации о нотариате : утв. ВС РФ 11 фев. 1993 г. №4462-1 (с изм. и доп.) // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1993. — №10. — Ст. 357.
- [25] О сельскохозяйственной кооперации : федер. закон от 08 дек. 1995 г. №193-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 1995. — №50. — Ст. 4870.
- [26] О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации : закон РФ от 19 июня 1992 г. №3085 (с изм. и доп.) // Рос. газ. — 1992. — №139.
- [27] О науке и государственной научно-технической политике : федер. закон от 23 авг. 1996 г. №127-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 1996. — №35. — Ст. 4137.
- [28] О высшем и послевузовском профессиональном образовании : федер. закон от 22 авг. 1996 г. №125-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 1996. — №35. — Ст. 4135.
- [29] Об особых экономических зонах в Российской Федерации : федер. закон от 22 июля 2005 г. №116-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2005. — №30, ч. II. — Ст. 3127.
- [30] Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 01 дек. 2007 г. №310-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2007. — №49. — Ст. 6071.
- [31] Об инновационном центре «Сколково» : федер. закон от 28 сент. 2010 г. №244-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2010. — №40. — Ст. 4970.
- [32] О соглашениях о разделе продукции : федер. закон от 30 дек. 1995 г. №225-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 1996. — №1. — Ст. 18.
- [33] О недрах : федер. закон от 21 дек. 1992 г. №2395-1 // СЗ РФ. — 1995. — №10. — Ст. 823.
- [34] О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : федер. закон от 25 июля 2002 г. №115-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2002. — №30. — Ст. 3032.
- [35] О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений : федер. закон от 30 апр. 2008 г. №56-ФЗ (с изм. и доп.) // СЗ РФ. — 2008. — №18. — Ст. 1943.

- [36] О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней : Указ Президента Рос. Федерации от 22 дек. 1993 г. №2270 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. — 1994. — №1. — Ст. 5. (Утратил силу).
- [37] О признании утратившими силу некоторых Указов Президента РФ : Указ Президента Рос. Федерации от 15 нояб. 1997 г. №1233 // СЗ РФ. — 1997. — №47. — Ст. 5379. (Утратил силу).
- [38] О порядке доведения кадастровой стоимости земельных участков до сведения налогоплательщиков : постановление Правительства РФ от 07 фев. 2008 г. №52 // СЗ РФ. — 2008. — №6. — Ст. 508.
- [39] Об особо охраняемых геологических объектах, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное и иное значение : постановление Правительства РФ от 26 дек. 2001 г. №900 // СЗ РФ. — 2001. — №53, ч. 2. — Ст. 5189.
- [40] О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость : постановление Правительства РФ от 26 дек. 2011 г. №1137 // СЗ РФ. — 2012. — №3. — Ст. 417.
- [41] Об утверждении Перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета : постановление Правительства РФ от 19 марта 2001 г. №201 // СЗ РФ. — 2001. — №13. — Ст. 1256.
- [42] О едином государственном реестре юридических лиц : постановление Правительства РФ от 19 июня 2002 г. №438 // СЗ РФ. — 2002. — №26. — Ст. 2585.
- [43] Приказ Минэкономразвития России от 31 окт. 2012 г. №707 // Рос. газ. — 2012. — №268.
- [44] О порядке установления и введения в действие местных налогов : письмо Минфина России от 3 авг. 2005 г. №03-06-02-02/57 // Финансовая газета (Региональный выпуск). — 2005. — №36.
- [45] Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения : приказ Минфина РФ от 15 окт. 2009 г. №104н // Рос. газ. — 2010. — №9.
- [46] Приказ Минфина России от 22 окт. 2012 г. №135н // Рос. газ. — 2012. — №301.
- [47] Письмо Министерства финансов РФ от 04 сент. 2009 г. №03-11-06/2/178 // Консультант Плюс : справ. правовая система. — Версия Проф. — Электрон. дан. — М., 2013. — Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

- [48] По применению Закона Рос. Федерации «О налогах на имущество физических лиц» : инструкция МНС РФ от 02 нояб. 1999 г. №54 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. — 2000. — №6.
- [49] О налоге на имущество организаций : закон Томской области от 27 нояб. 2003 г. №148-ОЗ // Томский вестник. — 2003. — №264.
- [50] О транспортном налоге : закон Томской области от 04 окт. 2002 г. №77-ОЗ // Официальные ведомости Государственной Думы Томской области (сборник нормативных правовых актов). — 2002. — №11 (72).
- [51] О предоставлении льготы по налогу на прибыль организаций резидентам Особой экономической зоны технико-внедренческого типа : закон Томской области от 13 марта 2006 г. №30-ОЗ // Собр. законодательства Томской области. — 2006.
- [52] О применении пониженной налоговой ставки налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет : закон Липецкой области от 29 мая 2008 г. №151-ОЗ // Липецкая газета. — 2008. — 31 мая.
- [53] внесении изменений в решение Думы города Томска от 14.07.2010 №1541 «Об установлении на территории муниципального образования «Город Томск» налога на имущество физических лиц» : решение Думы города Томска от 14 августа 2012 г. №463 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. — Версия Проф. — Электрон. дан. — М., 2013. — Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
- [54] Об установлении на территории муниципального образования «Город Томск» налога на имущество физических лиц : решение Думы Города Томска от 14 июля 2010 г. №1541 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. — Версия Проф. — Электрон. дан. — М., 2013. — Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

ГЛОССАРИЙ

Авансовый платеж акциза — предварительная уплата акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции до приобретения (закупки) спирта этилового, произведенного на территории Российской Федерации.

Азартная игра — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками такого соглашения между собой либо с организатором азартной игры по правилам, установленным организатором азартной игры.

Амортизируемое имущество — имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Банковская гарантия (по уплате налогоплательщиком НДС) — обязательство банка уплатить в бюджет за налогоплательщика суммы налога, излишне полученные им (зачтенные ему) в результате возмещения налога, если решение о возмещении будет отменено.

Бензиновая фракция — смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 град. Цельсия при атмосферном давлении 760 миллиметров ртутного столба.

Выигрыш — 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.

Доходы — экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Доходы налогоплательщика в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального Банка РФ и учитываются в совокупности с иными объектами налогообложения.

Земельный участок (в качестве объекта налогообложения земельного налога) — часть поверхности земли, в то числе почвенный слой, границы которой описаны и удостоверены в установленном порядке.

Игорная зона — часть территории Российской Федерации, которая предназначена для осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и границы которой установлены в соответствии с настоящим Федеральным законом.

Игорное заведение — здание, строение, сооружение (единая обособленная часть здания, строения, сооружения), в которых осуществляется исключительно деятельность по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг (в том числе филиал или иное место осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг).

Инвентаризационная стоимость — восстановительная стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги.

Компенсационная продукция (при выполнении соглашения о разделе продукции) — часть произведенной продукции, которая не должна превышать 75 процентов общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ — 90 процентов общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с НК РФ.

Коэффициент-дефлятор — это ежегодно устанавливаемый на календарный год коэффициент, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Налоговый учет — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов.

Пари — азартная игра, при которой исход основанного на риске соглашения о выигрыше, заключаемого двумя или несколькими участниками пари между собой либо с организатором данного вида азартной игры, зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

Полезное ископаемое — продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации. *Не может быть признана полезным ископаемым* продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Получение денатурированного этилового спирта (прямогонного бензина) — приобретение денатурированного этилового спирта (прямогонного бензина) в собственность.

Прибыль организаций — доходы организаций, уменьшенные на расходы организаций.

Прибыльная продукция (при выполнении соглашения о разделе продукции) — произведенная за отчетный (налоговый) период продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции.

Продукция (при выполнении соглашения о разделе продукции) — полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ, а также на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации. Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Произведенная продукция — количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству соответствующей национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации, добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов. При выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный пунктом 2 статьи 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32 процентов общего количества произведенной продукции.

Прямогонный бензин — бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии.

Раздел продукции — раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции».

Расходы — любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

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

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) — специальный налоговый режим, направленный на финансовую поддержку сельскохозяйственных производителей, а также на упрощение налогового администрирования.

Специальный налоговый режим — особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени.

Суммарная инвентаризационная стоимость — это сумма инвентаризационных стоимостей строений, помещений и сооружений, признаваемых объектами налогообложения и расположенных на территории представительного органа местного самоуправления, устанавливающего ставки по данному налогу.

Счет-фактура — это документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном настоящей главой. Счет-фактура может быть составлена и выставлена на бумажном носителе и (или) в электронной форме. Счета-фактуры составляются в электронной форме по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком.

Технико-внедренческая деятельность — инновационная деятельность, создание, производство и реализация научно-технической продукции, создание и реализация программ для электронных вычислительных машин (программ для ЭВМ), баз данных, топологий интегральных микросхем, информационных систем, оказание услуг по внедрению и обслуживанию такой продукции, программ, баз данных, топологий и систем, а также предоставление резидентам технико-внедренческой особой экономической зоны услуг инновационной инфраструктуры, необходимой для осуществления их деятельности.

Убыток — превышение расходов над доходами, которые определены в налоговом законодательстве по каждому налоговому платежу.

Упрощённая система налогообложения — специальный налоговый режим, направленный на снижение налоговой нагрузки на субъекты малого бизнеса и среднего бизнеса, а также облегчения и упрощения ведения налогового учёта и бухгалтерского учёта.

Цена нефти — цена реализации нефти, которая указана сторонами сделки, но не ниже среднего за отчетный период уровня цен нефти сырой марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем отчетном периоде. Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. При отсутствии указанной информации в официальных источниках информации средний за истекший отчетный период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Учебное издание

Безикова Екатерина Валерьевна

**НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.
ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ**

Учебное пособие

Корректор Осипова Е. А.

Компьютерная верстка Перминова М. Ю.

Подписано в печать 17.10.13. Формат 60x84/8.

Усл. печ. л. 14,42

Издано в ООО «Эль Контент»
634029, г. Томск, ул. Кузнецова д. 11 оф. 17
Отпечатано в Томском государственном университете
систем управления и радиоэлектроники.
634050, г. Томск, пр. Ленина, 40
Тел. (3822) 533018.