

**А. В. Перов, А. В. Толкушкин**

# **НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

**УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ ДЛЯ БАКАЛАВРОВ**

11–е издание, переработанное и дополненное

*Рекомендовано Учебно–методическим объединением вузов  
Российской Федерации по образованию  
в области финансов, учета и мировой экономики  
в качестве учебного пособия  
для студентов высших учебных заведений,  
обучающихся по экономическим специальностям*

**Москва • Юрайт • 2012**

**Содержание**

УДК 33; 34  
ББК (65.261.4; 67.402)я73  
П27

**Авторы:**

**Перов Александр Владимирович** — кандидат экономических наук, член Международной налоговой ассоциации (IFA), президент ООО «Росэкспертиза»;

**Толкушкин Александр Владимирович** — кандидат экономических наук, член исполнительного комитета российского отделения Международной налоговой ассоциации (IFA).

**Перов, А. В.**

П27      Налоги и налогообложение : учеб. пособие для бакалавров / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. — 11-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2012. — 899 с. — Серия : Бакалавр.

ISBN 978-5-9916-1496-2

Содержание учебного пособия полностью соответствует Государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования по учебной дисциплине «Налоги и налогообложение». Даны характеристики всех видов налогов, взимаемых в Российской Федерации, показаны особенности налоговых систем ведущих развитых стран. Особое внимание уделено правам, обязанностям, ответственности налогоплательщиков, налоговому контролю. В одиннадцатом издании учтены все изменения в законодательстве о налогах и сборах на 1 мая 2011 г. Учебный материал излагается последовательно, в доступной форме и необходимом объеме.

*Для студентов, обучающихся по направлениям и специальностям 080102 (060600) «Мировая экономика», 080105 (060400) «Финансы и кредит», 080107 (351200) «Налоги и налогообложение», 080109 (060500) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080111 (061500) «Маркетинг», 080301 (351300) «Коммерция (торговое дело)», 080502 (060800) «Экономика и управление на предприятии (по отраслям)», 080503 (351000) «Антикризисное управление», 080601 (061700) «Статистика», 080115 (350900) «Таможенное дело», 080300 (522000) «Коммерция (бакалавр)», и преподавателей высших учебных заведений, а также в качестве базового курса для подготовки специалистов в сфере налогообложения.*

УДК 33; 34  
ББК (65.261.4; 67.402)я73

ISBN 978-5-9916-1496-2

© Перов А. В., Толкушкин А. В., 2009  
© Перов А. В., Толкушкин А. В., 2012,  
с изменениями  
© ООО «Издательство Юрайт», 2012

## Оглавление

Принятые сокращения .....	19
Предисловие .....	21

### Раздел I

## ТЕОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

<b>Глава 1. Налоги в экономической системе общества .....</b>	<b>25</b>
1.1. Сущность и функции налогов .....	25
1.1.1. Сущность налогов .....	25
1.1.2. Функции налогов.....	29
1.2. Роль налогов в формировании финансов государства.....	30
1.3. Налоговое право.....	32
1.4. Принципы налогообложения .....	35
<b>Глава 2. Виды налогов и их классификации .....</b>	<b>44</b>
2.1. Виды налогов.....	44
2.1.1. Критерии, используемые для подразделения налогов.....	44
2.1.2. О разделении налогов на прямые и косвенные.....	53
2.1.3. Методы определения и расчета налоговых обязательств .....	56
2.2. Классификации налогов.....	58
2.2.1. Традиционная классификация налогов и сборов ....	60
2.2.2. Международные классификации налогов и сборов	66
2.2.3. Виды налогов по классификации ОЭСР .....	68
<b>Глава 3. Налогообложение в развитых странах .....</b>	<b>74</b>
3.1. Налоги на потребление .....	74
3.2. Налогообложение доходов физических и юридических лиц .....	80
3.2.1. Налогообложение доходов физических лиц.....	80
3.2.2. Налогообложение доходов корпораций .....	87
3.3. Налогообложение имущества и перехода права собственности на имущество.....	95
3.3.1. Налогообложение имущества .....	95
3.3.2. Налоги на переход права собственности на имущество .....	99

<b>Глава 4. Международные налоговые отношения .....</b>	<b>102</b>
4.1. Международные налоговые отношения и проблема двойного налогообложения.....	102
4.1.1. Общая характеристика международных налоговых отношений.....	102
4.1.2. Международное двойное налогообложение .....	103
4.1.3. Международное налоговое право и международные договоры по вопросам налогообложения.....	108
4.2. Виды международных налоговых соглашений Российской Федерации.....	111
4.2.1. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества.....	111
4.2.2. Налогообложение особых видов доходов по соглашениям Российской Федерации об избежании двойного налогообложения.....	113
4.2.3. Международные соглашения Российской Федерации о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства	114

## Раздел II

### ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

<b>Глава 5. Законодательство о налогах и сборах. Основные начала законодательства о налогах и сборах.</b>	<b>121</b>
5.1. Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах.....	121
5.1.1. Конституционные нормы о налогах и сборах.....	121
5.1.2. Международные договоры по вопросам налогообложения.....	123
5.1.3. Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации.....	124
5.1.4. Нормативные правовые акты о налогах и сборах .	126
5.1.5. Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах.....	127
5.2. Основные начала законодательства о налогах и сборах	131
5.2.1. Принципы налогообложения по НК РФ .....	131
5.2.2. Общие условия установления налогов и сборов...	135
5.2.3. Порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах.....	136
<b>Глава 6. Содержание основных понятий, используемых в Налоговом кодексе РФ .....</b>	<b>138</b>

6.1. Налоги и сборы.....	138
6.1.1. Налог.....	138
6.1.2. Сбор.....	140
6.2. Элементы налогообложения.....	141
6.2.1. Объект налогообложения.....	142
6.2.2. Налоговая база и налоговая ставка.....	146
6.2.3. Налоговый период.....	147
6.2.4. Установление и использование льгот по налогам и сборам.....	148
6.2.5. Порядок исчисления налога.....	149
6.2.6. Сроки уплаты налогов и сборов.....	150
6.2.7. Порядок уплаты налогов и сборов.....	150
6.3. Принципы определения цены товаров, работ или услуг.....	152
6.4. Институты, понятия и термины, используемые в актах законодательства о налогах и сборах.....	156
<b>Глава 7. Виды налогов и компетенция органов государственной власти в сфере налогообложения в Российской Федерации.....</b>	<b>160</b>
7.1. Система налогов и сборов в Российской Федерации по Закону РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».....	160
7.2. Система налогов и сборов в Российской Федерации по НК РФ.....	163
7.3. Изменения в связи с введением в действие отдельных глав части второй НК РФ.....	166
<b>Глава 8. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах: их права, обязанности и ответственность.....</b>	<b>169</b>
8.1. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты.....	169
8.1.1. Налогоплательщики и плательщики сборов.....	169
8.1.2. Взаимозависимые лица.....	170
8.1.3. Права и обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов).....	171
8.1.4. Налоговые агенты.....	175
8.1.5. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах... ..	176
8.2. Государственные органы — участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах... ..	178
8.2.1. Налоговые органы. Их права и обязанности.....	178
8.2.2. Таможенные органы.....	191
8.2.3. Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов.....	192

8.2.4. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, а также их должностных лиц .....	193
8.2.5. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.....	193
8.3. Органы внутренних дел. Следственные органы .....	196
8.4. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов.....	197
<b>Глава 9. Исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов.....</b>	<b>201</b>
9.1. Общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов .....	201
9.1.1. Обязанность по уплате налога или сбора.....	201
9.1.2. Взыскание налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) — организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента — организации, индивидуального предпринимателя в банках .....	206
9.1.3. Взыскание налога, сбора, а также пеней и штрафов за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации, индивидуального предпринимателя.....	209
9.1.4. Взыскание налога, сбора, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.....	212
9.1.5. Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации юридических лиц .....	214
9.1.6. Исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица .....	218
9.1.7. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам .....	219
9.2. Изменение срока уплаты налога (сбора, пени, штрафа) .....	220
9.2.1. Общие условия изменения срока уплаты налога и сбора .....	220
9.2.2. Органы, уполномоченные принимать решения об изменении срока уплаты налога (сбора) .....	222
9.2.3. Отсрочка и рассрочка по уплате налога и сбора....	224
9.2.4. Инвестиционный налоговый кредит .....	230
9.2.5. Прекращение действия отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита .....	232

9.3. Требование об уплате налога (сбора) .....	234
9.4. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.....	235
9.4.1. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов .....	235
9.4.2. Зачет или возврат сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа .....	246
<b>Глава 10. Налоговая декларация и налоговый контроль.</b>	<b>251</b>
10.1. Налоговая декларация.....	251
10.2. Налоговый контроль .....	256
10.2.1. Общие положения о налоговом контроле .....	256
10.2.2. Учет организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика .....	257
10.2.3. Налоговые проверки .....	270
10.2.4. Порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе мероприятий налогового контроля.....	284
10.2.5. Налоговая тайна .....	299
10.2.6. Причинение неправомерного вреда налогоплательщику .....	300
10.2.7. Заявление о взыскании налоговой санкции и рассмотрение дел о взыскании налоговой санкции .....	300
<b>Глава 11. Налоговые правонарушения.....</b>	<b>303</b>
11.1. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение по НК РФ .....	303
11.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение .....	308
11.2.1. Виды налоговых правонарушений и санкции за их совершение.....	308
11.2.2. Взыскание налоговых санкций.....	312
11.3. Преступления и административные правонарушения в сфере налогов и сборов .....	314
11.3.1. Административные правонарушения в сфере налогов и сборов .....	314
11.3.2. Преступления в сфере налогов и сборов.....	318
11.4. Обязанности банков, виды нарушений банком обязанностей и ответственность за их совершение .....	322
11.4.1. Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов .....	322
11.4.2. Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение.....	324

## Раздел III

## ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

<b>Глава 12. Налог на добавленную стоимость .....</b>	<b>329</b>
12.1. Налогоплательщики, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика и объект налогообложения .....	329
12.1.1. Налогоплательщики и постановка на учет в налоговом органе .....	329
12.1.2. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика .....	330
12.1.3. Объект налогообложения .....	333
12.1.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) .....	339
12.1.5. Ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежащий налогообложению НДС (освобождаемый от налогообложения) .....	355
12.1.6. Особенности налогообложения при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и вывозе товаров с территории РФ .....	357
12.2. Налоговая база .....	358
12.2.1. Общий порядок определения налоговой базы .....	358
12.2.2. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) .....	360
12.2.3. Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами .....	364
12.2.4. Особенности определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг) .....	367
12.2.5. Особенности налогообложения НДС при реорганизации организаций .....	368
12.3. Налоговый период и налоговые ставки .....	370
12.3.1. Налоговый период .....	370
12.3.2. Налоговые ставки .....	370
12.4. Порядок исчисления НДС и налоговые вычеты .....	378
12.4.1. Порядок исчисления НДС .....	378
12.4.2. Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) .....	379
12.4.3. Сумма НДС, предъявляемая продавцом покупателю .....	383
12.4.4. Счет-фактура .....	385
12.4.5. Порядок отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) .....	388



12.4.6. Налоговые вычеты и порядок их применения.....	393
12.4.7. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет.....	400
12.5. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет. Порядок возмещения НДС.....	402
12.5.1. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет .....	402
12.5.2. Порядок возмещения НДС.....	404
12.5.3. Заявительный порядок возмещения НДС .....	406
<b>Глава 13. Акцизы.....</b>	<b>411</b>
13.1. Налогоплательщики и объект налогообложения.....	411
13.1.1. Налогоплательщики и исполнение обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества .....	411
13.1.2. Подакцизные товары.....	412
13.1.3. Объект налогообложения.....	414
13.1.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения).....	416
13.2. Налоговая база, налоговый период и налоговые ставки.....	417
13.2.1. Налоговая база при реализации (передаче) или получения подакцизных товаров .....	417
13.2.2. Увеличение налоговой базы при реализации подакцизных товаров .....	420
13.2.3. Особенности определения налоговой базы при совершении операций с подакцизными товарами с использованием различных налоговых ставок .....	421
13.2.4. Налоговый период и налоговые ставки.....	421
13.3. Порядок исчисления акциза и налоговые вычеты.....	427
13.3.1. Порядок исчисления акциза.....	427
13.3.2. Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров .....	429
13.3.3. Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю .....	429
13.3.4. Порядок отнесения сумм акциза .....	432
13.3.5. Налоговые вычеты и порядок их применения.....	433
13.3.6. Сумма акциза, подлежащая уплате.....	440
13.3.7. Сумма акциза, подлежащая возврату.....	441
13.4. Сроки и порядок уплаты акциза при совершении операций с подакцизными товарами.....	444
13.5. Особенности налогообложения акцизами подакцизных товаров при их перемещении через таможенную границу ТС .....	445
13.5.1. Особенности налогообложения при вывозе подакцизных товаров с территории РФ.....	445

13.5.2. Особенности освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ.....	446
13.5.3. Документы, подтверждающие факт вывоза подакцизных товаров за пределы территории РФ .....	447
13.5.4. Особенности налогообложения при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.....	450
13.5.5. Определение налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.....	454
13.5.6. Порядок исчисления и уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ .....	455
<b>Глава 14. Налог на прибыль организаций.....</b>	<b>457</b>
14.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база.....	457
14.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	457
14.1.2. Налоговая база .....	460
14.1.3. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях .....	462
14.2. Доходы для целей налогообложения.....	464
14.2.1. Порядок определения и классификация доходов	464
14.2.2. Доходы от реализации .....	465
14.2.3. Внереализационные доходы.....	465
14.2.4. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы .....	469
14.3. Расходы для целей налогообложения .....	481
14.3.1. Понятие расходов и группировка расходов .....	481
14.3.2. Расходы, связанные с производством и реализацией.....	483
14.3.3. Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией .....	499
14.3.4. Внереализационные расходы .....	505
14.3.5. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения.....	510
14.4. Суммы начисленной амортизации .....	517
14.4.1. Амортизируемое имущество .....	517
14.4.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества.....	521
14.4.3. Амортизационные группы (подгруппы). Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп (подгрупп).....	525

14.4.4. Методы и порядок расчета сумм амортизации ....	530
14.4.5. Порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода начисления амортизации .....	533
14.4.6. Порядок расчета сумм амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации .....	535
14.4.7. Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации .....	538
14.5. Особенности признания отдельных видов доходов и расходов .....	540
14.5.1. Особенности определения расходов при реализации товаров и имущественных прав .....	540
14.5.2. Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам .....	541
14.5.3. Особенности налогообложения процентов, выплачиваемых иностранной организации при наличии контролируемой задолженности .....	544
14.5.4. Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам .....	547
14.5.5. Расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию .....	549
14.5.6. Расходы на формирование резервов предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов .....	550
14.5.7. Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса .....	551
14.6. Признание доходов и расходов при применении метода начисления и кассового метода .....	553
14.6.1. Порядок признания доходов при методе начисления .....	553
14.6.2. Порядок признания расходов при методе начисления .....	557
14.7. Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе .....	561
14.8. Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога .....	563
14.8.1. Налоговые ставки .....	563
14.8.2. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления налога и авансовых платежей .....	570
14.8.3. Сроки и порядок уплаты налога и налога в виде авансовых платежей .....	573

14.8.4. Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения.....	575
14.9. Налоговая декларация. Налоговый учет.....	578
14.9.1. Налоговая декларация.....	578
14.9.2. Общие положения о налоговом учете.....	579
14.9.3. Аналитические регистры налогового учета и порядок расчета налоговой базы.....	581
14.9.4. Порядок налогового учета доходов.....	582
14.9.5. Порядок налогового учета расходов на производство и реализацию.....	584
14.9.6. Порядок определения расходов по торговым операциям.....	587
14.9.7. Особенности организации налогового учета амортизируемого имущества.....	588
14.9.8. Особенности ведения налогового учета операций с амортизируемым имуществом.....	590
14.10. Налогообложение иностранных организаций и применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения.....	592
14.10.1. Постоянное представительство иностранной организации.....	592
14.10.2. Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации.....	596
14.10.3. Особенности налогообложения иностранных организаций при осуществлении деятельности на строительной площадке.....	599
14.10.4. Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации.....	601
14.10.5. Особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом.....	605
14.10.6. Устранение двойного налогообложения.....	610
14.10.7. Применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения.....	610
<b>Глава 15. Налог на доходы физических лиц.....</b>	<b>613</b>
15.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база.....	613

15.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	613
15.1.2. Общие принципы определения налоговой базы	618
15.1.3. Дата фактического получения дохода	618
15.1.4. Особенности определения налоговой базы при получении отдельных видов доходов	619
15.1.5. Особенности определения налоговой базы по договорам страхования	624
15.1.6. Особенности определения налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами	627
15.1.7. Особенности уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации	629
15.1.8. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога по операциям с ценными бумагами, с ФИСС, при получении доходов в виде процентов по вкладам в банках, по операциям РЕПО и займа ценными бумагами	630
15.1.9. Особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан	647
15.1.10. Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)	648
15.2. Налоговые вычеты	665
15.2.1. Стандартные налоговые вычеты	665
15.2.2. Социальные налоговые вычеты	672
15.2.3. Имущественные налоговые вычеты	677
15.2.4. Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с ФИСС	682
15.2.5. Профессиональные налоговые вычеты	683
15.3. Налоговый период, налоговые ставки, исчисление и уплата налога	686
15.3.1. Налоговый период и налоговые ставки	686
15.3.2. Общий порядок исчисления налога	688
15.3.3. Особенности исчисления налога налоговыми агентами. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами	688
15.3.4. Особенности исчисления сумм налога, порядок и сроки уплаты налога, порядок и сроки уплаты авансовых платежей отдельными категориями физических лиц	693
15.3.5. Особенности исчисления и уплаты налога в отношении отдельных видов доходов	694

15.3.6. Особенности исчисления суммы налога и подачи налоговой декларации 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, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Порядок уплаты налога.....	696
15.4. Налоговая декларация. Порядок взыскания и возврата налога.....	697
15.4.1. Налоговая декларация.....	697
15.4.2. Порядок взыскания и возврата налога .....	698
15.5. Устранение двойного налогообложения.....	700
<b>Глава 16. Государственная пошлина.....</b>	<b>702</b>
16.1. Характеристика элементов обложения государственной пошлиной.....	702
16.1.1. Общие положения о государственной пошлине. Плательщики.....	702
16.1.2. Порядок и сроки уплаты государственной пошлины .....	703
16.2. Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций по уплате государственной пошлины.....	708
16.3. Льготы при обращении за совершением нотариальных действий.....	713
16.4. Льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния.....	715
16.5. Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины. Особенности предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины.....	716
<b>Глава 17. Другие федеральные налоги и сборы .....</b>	<b>720</b>
17.1. Водный налог.....	720
17.1.1. Налогоплательщики и объекты налогообложения.....	720
17.1.2. Налоговая база и налоговый период .....	722
17.1.3. Налоговые ставки.....	723
17.1.4. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога, налоговая декларация.....	724
17.2. Налог на добычу полезных ископаемых .....	724
17.2.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	724
17.2.2. Налоговая база .....	729
17.2.3. Налоговый период. Налоговые ставки .....	736

17.2.4. Коэффициенты, применяемые для расчета налога при добыче нефти.....	742
17.2.5. Порядок исчисления и уплаты налога. Авансовые платежи по налогу. Налоговая декларация .	744
17.3. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов.....	746

## Раздел IV

### СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

<b>Глава 18. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) .....</b>	<b>755</b>
18.1. Общие условия применения единого сельскохозяйственного налога. Налогоплательщики.....	755
18.1.1. Общие условия применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога).....	755
18.1.2. Налогоплательщики единого сельскохозяйственного налога.....	757
18.1.3. Порядок и условия начала и прекращения применения единого сельскохозяйственного налога.....	763
18.2. Элементы налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу .....	766
18.2.1. Объект налогообложения и порядок определения и признания доходов и расходов.....	766
18.2.2. Налоговая база, налоговый период и налоговая ставка .....	778
18.2.3. Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога.....	783
<b>Глава 19. Упрощенная система налогообложения .....</b>	<b>784</b>
19.1. Условия применения УСН и налогоплательщики.....	784
19.1.1. Общая характеристика УСН.....	784
19.1.2. Налогоплательщики.....	785
19.1.3. Порядок и условия начала и прекращения применения УСН .....	788
19.2. Объекты налогообложения. Порядок определения и признания доходов и расходов.....	790
19.2.1. Объекты налогообложения.....	790
19.2.2. Порядок определения доходов .....	791
19.2.3. Порядок определения расходов .....	791
19.2.4. Порядок признания доходов и расходов.....	798
19.3. Другие элементы налогообложения при применении УСН .....	801

19.3.1. Налоговая база. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая ставка.....	801
19.3.2. Порядок исчисления и уплаты налога.....	803
19.4. Налоговая декларация и налоговый учет .....	804
19.5. Особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСН с иных режимов налогообложения и при переходе с УСН на иные режимы налогообложения.....	805
19.6. Особенности применения УСН индивидуальными предпринимателями на основе патента.....	808
<b>Глава 20. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности .....</b>	<b>813</b>
20.1. Общая характеристика и основные понятия, используемые в целях применения ЕНВД.....	813
20.1.1. Общие положения.....	813
20.1.2. Основные понятия, используемые в целях применения ЕНВД.....	819
20.2. Налогоплательщики и элементы налогообложения....	827
20.2.1. Налогоплательщики.....	827
20.2.2. Объект налогообложения и налоговая база.....	828
20.2.3. Налоговый период. Налоговая ставка. Порядок и сроки уплаты ЕНВД.....	830
<b>Глава 21. Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции .....</b>	<b>832</b>
21.1. Основные понятия и условия применения системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции .....	832
21.1.1. Основные понятия.....	832
21.1.2. Раздел продукции .....	836
21.1.3. Условия применения системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции .....	837
21.2. Налогоплательщики и особенности определения налоговой базы и исчисления и уплаты отдельных налогов при выполнении соглашений.....	841
21.2.1. Налогоплательщики и плательщики сборов при выполнении соглашений. Уполномоченные представители налогоплательщиков и плательщиков сборов .....	841
21.2.2. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых .....	842
21.2.3. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций .	844



21.2.4. Особенности уплаты налога на добавленную стоимость.....	849
21.3. Налоговая отчетность, учет налогоплательщиков и налоговые проверки при применении соглашений.....	850
21.3.1. Особенности представления налоговых деклараций.....	850
21.3.2. Особенности учета налогоплательщиков.....	851
21.3.3. Особенности проведения выездных налоговых проверок.....	852

## Раздел V

### РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

<b>Глава 22. Транспортный налог .....</b>	<b>855</b>
22.1. Налогоплательщики и объект налогообложения.....	855
22.1.1. Налогоплательщики.....	855
22.1.2. Объект налогообложения.....	856
22.2. Налоговая база. Налоговый и отчетный периоды. Налоговые ставки.....	857
22.2.1. Налоговая база, налоговый и отчетный периоды.....	857
22.2.2. Налоговые ставки.....	858
22.3. Исчисление и уплата налога.....	860
22.3.1. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу .....	860
22.3.2. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Налоговая декларация.....	861
<b>Глава 23. Налог на игорный бизнес .....</b>	<b>863</b>
<b>Глава 24. Налог на имущество организаций .....</b>	<b>868</b>
24.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база.....	868
24.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения.....	868
24.1.2. Налоговая база .....	870
24.2. Налоговый и отчетный периоды, налоговые ставки, налоговые льготы .....	874
24.2.1. Налоговый период, отчетный период. Налоговые ставки.....	874
24.2.2. Налоговые льготы.....	874
24.3. Исчисление и уплата налога на имущество организаций. Налоговая декларация.....	876
24.3.1. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей.....	876
24.3.2. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу .....	878

---

24.3.3. Налоговая декларация.....	879
24.3.4. Устранение двойного налогообложения.....	880
<b>Глава 25. Налог на имущество физических лиц.....</b>	<b>882</b>
25.1. Налогоплательщики и основные элементы налогообложения.....	882
25.1.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговые ставки .....	882
25.1.2. Порядок исчисления и уплаты налога.....	883
25.2. Льготы по налогу .....	885
<b>Глава 26. Земельный налог .....</b>	<b>888</b>
26.1. Налогоплательщики. Объект налогообложения.....	888
26.2. Налоговая база и порядок ее определения .....	889
26.3. Налоговый период. Отчетный период. Налоговая ставка .....	892
26.4. Налоговые льготы .....	893
26.5. Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу.....	895
26.6. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Налоговая декларация.....	898

## Принятые сокращения

### Нормативные правовые акты

**БК РФ** — Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ

**ГК РФ** — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ; часть третья от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ; часть четвертая от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ

**КоАП РФ** — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ

**НК РФ** — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ

**ТК ТС** — Таможенный кодекс Таможенного союза

**УК РФ** — Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

### Органы власти

**Минфин России** — Министерство финансов Российской Федерации

**МНС России** — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам

**ФНС России** — Федеральная налоговая служба Российской Федерации

**ФТС России** — Федеральная таможенная служба Российской Федерации

**ЦБ РФ** — Центральный банк Российской Федерации

### Прочие сокращения

г. — год

гл. — глава (-ы)

**ЕНВД** — единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

- ЕСН** — единый социальный налог  
**ИНН** — идентификационный номер налогоплательщика  
**МРОТ** — минимальный размер оплаты труда  
**НДС** — налог на добавленную стоимость  
**ОЭСР** — Организация экономического сотрудничества и развития
- п.** — пункт (-ы)  
**ПИФ** — паевой инвестиционный фонд  
**подп.** — подпункт (-ы)  
**РСФСР** — Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика  
**РФ** — Российская Федерация  
**СНГ** — Содружество Независимых Государств  
**СССР** — Союз Советских Социалистических Республик
- ст.** — статья (-и)  
**ТС** — Таможенный союз  
**УСН** — упрощенная система налогообложения  
**ч.** — часть (-и)  
**ЭВМ** — электронно-вычислительные машины

## Предисловие

В курсе «Налоги и налогообложение» изучаются сущность налогов, сборов и других платежей обязательного характера, основные принципы построения налоговых систем, действующая налоговая система Российской Федерации, элементы налогообложения, организация налогового контроля, налоговая политика государства, реформы в сфере налогообложения, важнейшие категории и понятия, используемые в России и ведущих странах с развитой рыночной экономикой. Иначе говоря, предмет изучения — отношения, связанные с установлением и взиманием налогов и других платежей обязательного характера.

Цель учебника — оказать помощь в углублении и систематизации знаний в области налогообложения, дать четкие представления о налогах, их видах и налоговых системах различных стран, показать значение и роль налогов в системе международных экономических отношений. Особое внимание уделено рассмотрению процесса создания и реформирования налоговой системы Российской Федерации, проблемам международных налоговых отношений.

Курс основывается на знании дисциплин «Основы экономической теории (политической экономии)», «Финансы», «Финансовое право», «Бухгалтерский учет», «Гражданское законодательство Российской Федерации», «Правовые основы предпринимательской деятельности». Он тесно связан с дисциплинами «Денежное обращение и кредит», «Международные валютно-кредитные отношения», «Финансовый менеджмент».

Успешное овладение данной дисциплиной позволит применить полученные знания в практике финансовой работы и облегчит усвоение последующих специальных дисциплин: «Бюджет и бюджетная система», «Финансы предприятий».

Учебник подготовлен в полном соответствии с учебной программой по данной дисциплине и предназначен для высших учебных заведений как в качестве основного, так и

в качестве вводного курса для учебных заведений (факультетов), специализирующихся на подготовке специалистов в сфере налогообложения.

Материалом для учебника послужили действующие акты законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации, субъектов РФ и органов местного самоуправления, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и глав субъектов РФ, инструктивные материалы Минфина России, МНС России, ФНС России. При написании учебника были использованы также публикации в российской и зарубежной специальной литературе и периодических изданиях.

Ссылки на законодательные акты и инструктивные документы приведены в редакции, действующей на 1 мая 2011 г.

Учебник подготовлен членами Международной налоговой ассоциации (IFA) канд. экон. наук А. В. Перовым (гл. 1, 2 (2.2), 3–7, 14, 15, 20, 22, 23) и канд. экон. наук А. В. Толкушкиным (гл. 2 (2.1), 8–13, 16–19, 21, 24–28, общая редакция). Авторы выражают признательность за помощь в подготовке настоящего издания О. В. Сидневой.

**Раздел I**

**ТЕОРИЯ  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**







# Глава 1

## НАЛОГИ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВА

### 1.1. Сущность и функции налогов

Исторически возникновение налогов относится к периоду разделения общества на социальные группы и появления государства. Налоги представляют собой один из основных методов мобилизации государственных доходов. В условиях частной собственности и рыночных отношений налоги становятся главным методом сбора доходов в государственные бюджеты. Как часть распределительных отношений общества, налоги всегда отражают закономерности производства. Смена общественно-экономических формаций, изменения функций и роли государства влияют на конкретные формы налоговых изъятий. При феодализме доминировали различного рода натуральные сборы и повинности населения. С расширением функций феодального государства, образованием централизованных государств постепенно возрастает роль денежных налогов в формировании государственной казны.

#### 1.1.1. Сущность налогов

В широком смысле под **налогом** понимается взимаемый на основе государственного принуждения и не носящий характера наказания или компенсации обязательный безвозмездный платеж.

В современной литературе о налогах приводится большое количество различного рода определений налогов. При этом во всех определениях неизменно подчеркивается, что налог — *платеж обязательный*. Другими словами, платежи, которые не являются для плательщиков обязательными,

не относятся к налоговым. К налогам не относятся любые добровольные выплаты, взносы, отчисления.

Налоги являются теми платежами, которые осуществляются *безвозмездно*, т.е. их уплата не устанавливает каких-либо конкретных обязанностей государства по отношению к лицу, вносящему эти платежи. Таким образом, к налогам не следует относить платежи, обязанность по уплате которых возникает в связи с заключением плательщиками с государством, государственными органами либо иными представителями государства каких-либо договоров.

К налогам также не относятся платежи обязательного характера, взимаемые в качестве каких-либо санкций, например штрафы, а также различного рода компенсационные выплаты (например, выплаты по возмещению нанесенного ущерба).

В отдельных определениях налога указывается, что налоги — это платежи, взимаемые в установленном законом порядке. Это справедливо в том смысле, что в цивилизованном государстве обязанности по уплате налогов должны устанавливаться законом. Однако включение в определение слов «платежи, взимаемые в установленном законом порядке» сильно ограничивает значение термина «налог». В ряде современных государств налоги могут вводиться постановлениями высшей исполнительной власти. Иначе говоря, от того, что обязанность по внесению какого-либо платежа не была установлена законодательной властью, соответствующий платеж не теряет своего налогового характера.

В других определениях можно встретить указание на то, что налоги — это платежи, взимаемые с юридических и физических лиц. В данном случае вряд ли правомерно ограничивать само понятие «налог». Обязанность по уплате налогов может возлагаться не только на отдельных физических лиц, но и на различного рода их объединения, не являющиеся юридическими лицами в соответствии с гражданским законодательством. Например, во Франции подоходный налог взимается с совокупного (объединенного для целей обложения) дохода всех членов семьи (домохозяйства). До XX в. налоги часто взимались не только с отдельных лиц, но и с таких объединений физических лиц, как общины и гильдии. Кроме того, существовали налоги, плательщиками которых выступали отдельные административно-территориальные единицы.

Часто отмечается, что налоги — денежные платежи (взимаются в денежной форме). Разумеется, в современных условиях большинство налоговых выплат осуществляется в денежной форме. Однако, с одной стороны, история содержит многочисленные примеры осуществления налоговых выплат в натуральной форме, а с другой — многие современные налоговые системы в определенных случаях допускают уплату налогов путем предоставления государству товаров или услуг. Натуральная форма уплаты налогов наиболее характерна для отраслей добывающей промышленности. В России в конце 1990-х гг. стали использоваться соглашения о разделе продукции, в соответствии с которыми взимание ряда федеральных, региональных и местных налогов и сборов заменяется разделом произведенной продукции между государством и инвестором.

Налоги — один из основных *способов формирования доходов бюджетов*. Как правило, налоги взимаются с целью обеспечения платежеспособности различных уровней государственной власти. Однако налоговые платежи могут подлежать зачислению не только в государственные (федеральные и региональные) бюджеты или бюджеты органов местного самоуправления, они могут выступать средством образования различного рода фондов. Налог не перестает быть налогом только на основании того, что законодатель устанавливает необходимость зачисления выплачиваемых сумм помимо бюджетных счетов на счета каких-либо организаций.

В Российской Федерации в 1990-е гг. велись острые дискуссии, следует ли относить к налогам платежи в государственные социальные внебюджетные фонды. Если считать, что к налогам относятся только платежи, суммы по которым зачисляются в государственные бюджеты и бюджеты органов местного самоуправления, то платежи в государственные социальные внебюджетные фонды следует исключать из числа платежей налогового характера. Государство вправе самостоятельно устанавливать, куда будут зачисляться суммы тех или иных платежей. Аналогичные выплаты в США зачисляются в федеральный бюджет, а во Франции — во внебюджетные фонды. Природа этих платежей не изменяется в зависимости от адресности их зачисления. Аналогичная ситуация возникает с платежами в государственные целевые внебюджетные фонды (например, дорожные).

Возможна такая ситуация: законодательством установлена обязательность внесения каких-либо платежей, но при этом у плательщика существует право выбора определения адресности этих платежей. Такая ситуация возникает, например, при обязательном страховании определенных видов имущества, а также гражданской ответственности. Платежи по страхованию в этих случаях не относятся к налоговым, так как плательщик может заключить договор страхования на различных условиях и с различными страховыми компаниями. В тех же случаях, когда на плательщика возлагается обязанность перечислять средства в определенный законом фонд, соответствующие платежи приобретают характер налоговых.

Обязательными платежами, взимаемыми на основе государственного принуждения, являются также алименты (средства, которые в установленных законом случаях одни физические лица обязаны выплачивать на содержание других физических лиц). Эти платежи в число налоговых не включаются.

*В экономическом смысле налоги представляют собой способ перераспределения новой стоимости* — национального дохода, выступают частью единого процесса воспроизводства и специфической формой производственных отношений. При перераспределении национального дохода налоги обеспечивают государственную власть частью новой стоимости в денежной форме. Часть национального дохода, перераспределенная с помощью налогов, становится централизованным фондом финансовых ресурсов государства. Процесс принудительного отчуждения части национального дохода имеет одностороннюю направленность от налогоплательщика к государству.

Налоговые доходы государства формируются за счет новой стоимости, созданной в процессе производства (трудом, капиталом, природными ресурсами). Налоги выражают реально существующие денежные отношения, проявляющиеся в процессе изъятия части стоимости национального дохода в пользу общегосударственных потребностей. Экономическое содержание налогов выражается во взаимоотношениях государства и хозяйствующих субъектов (физических и юридических лиц) по поводу формирования государственных финансов. Налоговые отношения как часть финансовых отношений находятся в постоянном изменении.

### 1.1.2. Функции налогов

*Основная* функция налогов — *фискальная* — состоит в том, чтобы обеспечивать государство денежными средствами. Посредством фискальной функции реализуется главное назначение налогов — формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджете и внебюджетных фондах. Собранные с помощью налогов средства расходуются государством на содержание административно-управленческого аппарата, безопасность, реализацию внутренней и внешней политики, выплаты по государственному долгу, на социальную сферу и т.д.

*Регулирующая* функция налогов находит свое проявление в дифференциации условий налогообложения. Взяв налоги, государство всегда влияет на поведение экономических субъектов — физических и юридических лиц. Государство может устанавливать разные условия налогообложения для различных категорий плательщиков, для осуществления одних и тех же видов деятельности на отдельных территориях. Конкретные условия налогообложения могут либо способствовать, либо препятствовать концентрации производства и капитала, повышать или сдерживать экономическую активность в отдельные периоды. Налоги влияют на уровень и структуру совокупного спроса, они могут способствовать расширению производства в отдельных отраслях или тормозить его. Размеры налогов часто определяют не только уровень оплаты труда, но и его формы. От налогов зависит соотношение между издержками производства и ценами товаров и услуг.

Влияние условий налогообложения на различные сферы экономической и социальной жизни чрезвычайно разнообразны. Налоги традиционно используются как средство демографической политики: различные государства с помощью налоговых льгот пытаются либо стимулировать, либо сдерживать рост населения. Во многих странах налоги рассматриваются как средство привлечения капитала в остальные и слаборазвитые регионы, а также для вытеснения промышленного производства из гипертрофированных мегаполисов.

Можно отметить влияние налогов на архитектуру. Например, во Франции в связи с применением систем «по-оконного» налогообложения промысловым налогом и налогом со строений нередко строились дома с ограниченным

количеством окон. До сих пор в домах встречаются комнаты, не имеющие окон. С другой стороны, в той же Франции традиционно применялось дифференцированное налогообложение застроенных и незастроенных земельных участков (ставки налога с застроенных земельных участков в несколько раз выше аналогичных ставок с незастроенных земельных участков). Такие условия налогообложения стимулировали строительство домов на столбах, домов, нависающих над водной поверхностью.

В отдельных изданиях по налогам можно встретить упоминание о такой функции налогов, как социальная, которая реализуется посредством неравного налогообложения разных сумм доходов. На наш взгляд, в этом случае правомерно говорить все же о регулирующей функции налогов. В России также традиционно распространено утверждение о наличии у налогов контрольной функции. Однако ни один автор не может объяснить, каким образом обязательные платежи что-либо контролируют сами по себе. Контроль над налогообложением, а отчасти и за распределением средств осуществляют не сами налоги, а налоговые органы.

## 1.2. Роль налогов в формировании финансов государства

Для каждой общественно-экономической формации характерна присущая ей система государственных доходов, обусловленная уровнем развития товарно-денежных отношений, способом производства, природой и функциями государства.

С момента своего возникновения государственные доходы претерпели значительную эволюцию. Различного рода натуральные повинности и сборы существовали с древнейших времен, а с развитием товарно-денежных отношений постепенно уступали место денежным налогам и сборам. Наряду с налоговыми доходами к государственным доходам относятся государственный кредит (государственные займы), доходы различного рода государственных фискальных монополий, а также доходы от использования государственного имущества и от его продажи.

Современные бюджетные системы включают бюджеты центрального правительства, региональных органов и органов местного самоуправления. Государственные доходы

формируются главным образом за счет налогов. До XX в. в структуре государственных доходов доминировали акцизы, таможенные пошлины и фискальные монополии. Прямые реальные налоги постепенно уступают место более эластичным личным налогам, главным образом подоходным, а также налогу с наследств и дарений и др.

До начала 1980-х гг. отмечалась тенденция повышения доли государственных доходов в общем объеме совокупного общественного продукта и национального дохода. Если накануне Первой мировой войны государство аккумулировало около 15% национального дохода, то в 1980-х гг. — уже 40—50%. Основная форма мобилизации налоговых поступлений в большинстве развивающихся стран — косвенные налоги. По мере развития промышленности и торговли происходит расширение сферы косвенного налогообложения товаров местного производства. Важную роль играют таможенные пошлины. Наиболее значительна доля поступлений по таможенным пошлинам в бюджетах наименее развитых и небольших странах, а также в странах — экспортерах сырья. В промышленно развитых странах доля поступлений от таможенных пошлин составляет в среднем около 5% бюджетных поступлений. У нефтедобывающих стран вывозные таможенные пошлины являются одним из основных источников государственных доходов. Наряду с усилением косвенного налогообложения большое значение приобрели прямые налоги, прежде всего налоги на доходы.

Большая часть государственных доходов развитых стран сосредоточена в государственных бюджетах, куда поступают наиболее крупные доходы. К важнейшим налогам центральных правительств (федеральным налогам) относятся: подоходный налог, корпорационный налог, НДС, акцизы и таможенные пошлины. В местные бюджеты поступают доходы от местного хозяйства, доходы от займов местных органов власти, субсидии центрального правительства. К основным региональным и местным налогам относятся поимущественные и поземельные налоги, а также — в некоторых странах — акцизы. Доходы государственных предприятий складываются из прибыли, займов, правительственных субсидий и кредитов. Многочисленные специальные фонды государства формируются за счет специальных налогов и сборов, добровольных взносов, субсидий из бюджета и займов. В ряде стран фонд государственного социального страхования — составная часть государственного

бюджета, в других странах создается автономный фонд, образуемый за счет обязательных отчислений (взносов) лиц, работающих по найму, предпринимателей, лиц свободных профессий, а также субсидий государства.

Налоги выступают главной формой мобилизации государственных доходов в странах с рыночной экономикой. В бюджетах центральных правительств они составляют от 70 до 90% всех доходов, в местных бюджетах доля налоговых доходов обычно составляет около половины. За счет налогов и сборов, перераспределяемых через государственный бюджет, формируется часть финансовых ресурсов государственных и муниципальных предприятий (в Российской Федерации — унитарные предприятия) и ряда специальных фондов.

Доля национального дохода, перераспределяемого через систему налогов и сборов, зависит от задач и функций государства. В тех странах, где государство особенно активно осуществляет социальную политику (Скандинавские страны, Франция, Германия и др.), доля огосударствляемого национального дохода, как правило, выше. На общий размер налоговых изъятий и их долю в национальном доходе значительно влияют такие факторы, как милитаризация, формы и методы государственного вмешательства в экономику, размеры государственной собственности.

### 1.3. Налоговое право

Налоговое право представляет собой совокупность юридических норм, устанавливающих виды налогов и сборов в данном государстве, порядок их взимания и регулирующих отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств.

Налоговые отношения могут существовать только при наличии соответствующего законодательного или другого нормативного акта, т.е. в форме правовых отношений. *Основное содержание налогового правоотношения* — одностороннее обязательство налогоплательщика внести в государственный бюджет определенную денежную сумму.

Налоговое право содержит специальные нормы, устанавливающие по каждому налогу субъектов налога (налогоплательщиков), объекты обложения (основания для взимания налога), ставку (норму) налога, порядок исчисления



и взимания налога, сроки уплаты, льготы по налогу, ответственность плательщиков, порядок обжалования действий налоговых органов, связанных с исчислением и взиманием налога (элементы налогообложения).

*Субъектами налоговых правоотношений* являются налоговые и иные государственные органы, налогоплательщики (юридические и физические лица), а также представители налогоплательщиков, налоговые агенты и иные лица, обязанности которых установлены налоговым законодательством. По российскому законодательству налогоплательщики — это физические и юридические лица независимо от организационно-правовых форм. До введения в действие ч. 1 НК РФ самостоятельными налогоплательщиками по ряду налогов признавались также филиалы и представительства юридических лиц. Кроме того, налоговые агенты не выделялись в качестве самостоятельных участников налоговых правоотношений. Понятие «налоговый агент» не использовалось в актах налогового законодательства.

Физические лица как субъекты налоговых правоотношений могут иметь различный налоговый статус в зависимости от времени пребывания на территории РФ (резидент или нерезидент РФ для целей налогообложения), от особенностей деятельности (могут иметь, а могут не иметь налоговый статус индивидуальных предпринимателей). Физические лица могут быть плательщиками налогов и сборов, налоговыми агентами, представителями налогоплательщиков.

Систему налогового права в Российской Федерации составляет **законодательство о налогах и сборах**, представляющее собой совокупность актов законодательства, регламентирующего порядок и правила установления, введения и взимания налогов и сборов на территории РФ. Оно подразделяется: на законодательство РФ о налогах и сборах (федеральное), законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (региональное) и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Законодательство о налогах и сборах *регулирует* властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

Правительство РФ, Минфин России и ФТС России, органы исполнительной власти субъектов РФ, а также исполнительные органы местного самоуправления, в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

ФНС России и ее территориальные органы, а также подчиненные ФТС России таможенные органы Российской Федерации не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Налогообложение представляет собой ограничение права собственности лиц. В связи с тем что отношения собственности регулируются гражданским законодательством, для правильного понимания установленных условий налогообложения необходимо знание не только налогового, но и гражданского законодательства. Гражданское законодательство представляет собой совокупность актов гражданского права. В соответствии с Конституцией РФ гражданское законодательство находится в ведении Российской Федерации. **Гражданское законодательство** состоит из ГК РФ и принятых в соответствии с ним иных федеральных законов. При этом нормы гражданского права, содержащиеся в других законах, должны соответствовать ГК РФ. Гражданско-правовые отношения могут регулироваться также указами Президента РФ, которые не должны противоречить нормам ГК РФ и иным законам. На основании и во исполнение ГК РФ и иных законов, указов Президента РФ Правительство РФ вправе принимать постановления, содержащие нормы гражданского права. В случае противоречия указов Президента РФ или постановлений Правительства РФ Гражданскому кодексу РФ или иному закону применяется ГК РФ или соответствующий закон. Министерства и иные федеральные органы исполнительной власти могут издавать

акты, содержащие нормы гражданского права, в случаях и в пределах, предусмотренных ГК РФ, другими законами и иными правовыми актами.

Важно подчеркнуть, что если в актах законодательства о налогах и сборах РФ не устанавливается особых значений терминов или понятий, то для целей налогообложения применяются термины и понятия гражданского и других специальных отраслей права (семейного, жилищного, земельного и т.д.).

## 1.4. Принципы налогообложения

Под **принципами налогообложения** понимаются основные исходные положения системы налогообложения. Первые принципы налогообложения были сформулированы А. Смитом, который считал основными принципами налогообложения *справедливость, определенность, удобство* для налогоплательщика и *экономия* на издержках налогообложения. Эти классические принципы были сформулированы Смитом в вышедшей в 1776 г. книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» следующим образом:

«Подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа — все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или включать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку.

Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, *что* каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется

делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности.

Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству.

Налог может брать или удерживать из карманов народа гораздо больше того, что он приносит в казну государства, следующими путями: во-первых, его собирание может требовать большого числа чиновников, жалование которых в состоянии поглотить большую часть той суммы, какую приносит налог, и вымогательства которых могут обременить народ дополнительным налогом. Во-вторых, он может затруднять приложение труда населения и препятствовать ему заниматься теми промыслами, которые дают средства к существованию и работу множеству людей. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать или даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. В-третьих, конфискации, другими наказаниями, которым подвергаются несчастные люди, пытающиеся уклониться от уплаты налога, он часто разоряет их и таким образом уничтожает ту выгоду, которую общество могло бы получить от приложения их капиталов. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды, а кары за контрабанду должны усиливаться в соответствии с искушением. Вопреки всем обычным принципам справедливости закон сперва создает искушение, а затем наказывает тех, кто поддается ему, и притом он усиливает наказание соответственно тому самому обстоятельству, которое, несомненно, должно было бы смягчать его, а именно соответственно искушению совершить преступление. Очевидная справедливость и польза этих положений обращали на себя большее или меньшее внимание всех народов»<sup>1</sup>.

Принципы налогообложения, обоснованные А. Смитом в конце XVIII в., были расширены и систематизированы немецким ученым-экономистом Адольфом Вагнером, кото-

<sup>1</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М. : Соцэкгиз, 1935. Т. 2. С. 341–343.

рый объединил все принципы налогообложения в четыре группы. Система принципов А. Вагнера представлена в табл. 1.

Таблица 1

### Система принципов налогообложения А. Вагнера

Финансовые принципы организации налогообложения	Достаточность налогообложения. Эластичность (подвижность) налогообложения
Народно-хозяйственные принципы	Надлежащий выбор источника налогообложения (в частности, решение вопроса — должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица либо населения в целом). Правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и условиями их предложения
Этические принципы (принципы справедливости)	Всеобщность налогообложения. Равномерность налогообложения
Административно-технические правила (принципы налогового управления)	Определенность налогообложения. Удобство уплаты налога. Максимальное уменьшение издержек взимания

В *современных условиях* правильно организованная налоговая система должна отвечать следующим основным принципам:

- налоговое законодательство должно быть стабильно;
- взаимоотношения налогоплательщиков и государства должны носить правовой характер;
- тяжесть налогового бремени должна равномерно распределяться между категориями налогоплательщиков и внутри этих категорий;
- взимаемые налоги должны быть соразмерны доходам налогоплательщиков;
- способы и время взимания налогов должны быть удобны для налогоплательщика;
- существует равенство налогоплательщиков перед законом (принцип недискриминации);
- издержки по сбору налогов должны быть минимальны;
- нейтральность налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности;

— доступность и открытость информации по налогообложению;

— соблюдение налоговой тайны.

Рассмотрим кратко содержание этих основных принципов.

Под стабильностью налогового законодательства понимается *неизменность норм и правил*, регулирующих сферу налоговых взаимоотношений. В соответствии с этим принципом изменения в законодательство о налогах не должны вноситься в течение финансового года, а правила, дающие льготы и преференции, не должны изменяться (отменяться) до того срока, который первоначально был установлен законодателем. Не меньшее значение имеет и стабильность налогового законодательства в течение ряда лет, т.е. реформы и изменения существенного характера не могут проводиться каждый год. Всеми крупными инвесторами в мире нестабильность налогового законодательства рассматривается как основание для отнесения страны (или территории) к зонам, неблагоприятным для инвестирования и предпринимательства.

Пересмотр норм налогового законодательства во всех развитых странах осуществляется в соответствии с действующими процедурами по утверждению законов. В большинстве стран изменение норм налогового права невозможно не только в текущем финансовом году, но и в году наступающем. Во всех странах действуют нормы, в соответствии с которыми обязательно должен существовать длительный период между моментом принятия каких-либо налоговых изменений и моментом вступления их в силу.

Правовой характер взаимоотношений государства и налогоплательщиков может существовать только в странах, где невозможно издание актов правового характера в сфере налогообложения отдельными государственными учреждениями. В правовом государстве все взаимоотношения налогоплательщиков и государства могут регулироваться только законами.

Правительство имеет право лишь предлагать какие-либо изменения, но силу закона эти изменения могут принимать только после их утверждения высшим законодательным органом. Принцип правовых взаимоотношений предполагает также *взаимную ответственность сторон* в сфере налогового права.

Нарушения принципа правового характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства выражаются в налоговом произволе властей и могут проявляться как на уровне актов центральных органов исполнительной власти, так и на уровне правотворчества органов местного самоуправления.

Принцип распределения тяжести налогового бремени не является жестким при построении налоговой системы, но его несоблюдение или частые грубые нарушения приводят к такому тяжелому последствию, как массовое уклонение от уплаты налогов. Добиться равенства, справедливости и научной обоснованности в распределении налогового бремени не удавалось и не удастся ни одному государству в мире. Вероятно, никто и никогда не создаст налоговую систему, которая подходила бы для всех налогоплательщиков и всеми гражданами страны воспринималась как справедливая. Но законодатель любой страны должен стремиться к тому, чтобы не допустить значительной неравномерности в распределении тяжести налогового бремени по разным категориям налогоплательщиков, различающихся по социальному составу, роду занятий, месту жительства и т.д., а также не допустить разного уровня налогообложения лиц с приблизительно равными доходами. Пропорциональность изымаемых с помощью налогов доходов разных категорий населения не должна быть обязательной целью законодателя, тем не менее значительные диспропорции являются нежелательными.

*Грубейшее нарушение* принципа равномерности распределения тяжести налогового бремени — *уклонение от уплаты налогов*. Распространение массовых уклонений от уплаты налогов свидетельствует об отсутствии контроля государства за сферой налогообложения.

Принцип соразмерности взимаемых налогов с доходами налогоплательщиков заключается не только в том, что после уплаты налога у налогоплательщика должны оставаться средства, достаточные для нормальной жизнедеятельности и расширения экономической деятельности, но и в том, что в отдельные периоды, а именно — в период внесения налоговых платежей, последние *не должны превышать уровня текущих поступлений*. В противном случае возникает возможность массовых банкротств, обусловленных налоговым фактором.

Соблюдение принципа создания максимальных удобств для налогоплательщиков — важная задача государства, стре-

мящегося к экономическому росту. Удобства налогоплательщика — это не только установление сроков внесения налоговых платежей, возможности получения отсрочек и рассрочек, но и понятность норм и правил налогового законодательства. Доступность норм и правил налогового законодательства для всех категорий налогоплательщиков является целью законодателей во всех странах мира, однако ни в одной стране эту цель нельзя считать достигнутой. Минимальными требованиями в этой области можно считать следующие:

- каждый используемый термин должен иметь свое единственное значение, установленное законом;
- количество издаваемых законодательных актов не должно быть чрезмерным;
- законодательные акты и нормы, содержащиеся в них, не должны противоречить друг другу;
- тексты законов должны быть понятны человеку со средним для данной страны уровнем образования;
- при изменении каких-либо норм в законодательных актах, опубликованных в предыдущие годы, должен публиковаться их новый измененный текст.

Один из важнейших принципов построения налоговых систем — принцип равенства налогоплательщиков перед законом. Про этот принцип можно сказать, что он неуклонно соблюдается в подавляющем большинстве развитых стран и практически всегда нарушается в бедных странах. Под равенством налогоплательщиков понимаются их общие и равные права и ответственность в сфере налогообложения.

Ни для кого не должны предусматриваться такие права или ответственность, которые не могли бы быть распространены на других. Нарушение принципа равенства налогоплательщика перед законом проявляется в *налоговой дискриминации*, которая может выражаться в дискриминации по половому, расовому, национальному, сословному, возрастному или иным признакам.

К наиболее грубым проявлениям налоговой дискриминации относятся индивидуальные налоговые льготы, т.е. какие-либо преимущества, предоставляемые не категории налогоплательщиков, а определенному лицу или определенным лицам. Запреты на предоставление индивидуальных льгот содержатся в законодательстве подавляющего большинства стран.

Принцип сведения к минимуму издержек по сбору налогов и контролю за соблюдением налогового законодатель-



ства, иначе называемый принципом *рентабельности* налоговых мероприятий, представляет собой вполне разумное выражение чаяний налогоплательщиков о том, чтобы не все поступления по налогам использовались для сбора налогов. Подобная ситуация нередко возникала в истории в сфере налогообложения отдельных видов недвижимого имущества, где расходы государства на разработку и заполнение документации, обмеры, обсчеты, аэрофотосъемки, перерасчеты в сочетании с многочисленными льготами для широкого круга категорий налогоплательщиков приводили к тому, что сумма налоговых поступлений была меньше осуществленных затрат. Традиционно высокими издержками отличается система налогообложения доходов физических лиц, особенно в условиях относительно низкого уровня доходов среднего класса.

С большими издержками связаны, как правило, все вновь вводимые налоги, а также существенные изменения, требующие замены старых форм отчетности.

Принцип нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности не противоречит регулирующей функции налогов. Условия налогообложения влияют на принятие решений в экономике наряду с такими факторами, как стоимость сырья, издержки по оплате труда, уровень процентных ставок, темпы инфляции.

Оправданным является использование налогов для стимулирования притока капитала в передовые отрасли промышленности, создания благоприятных условий для национальных производителей товаров и услуг, для сдерживания перенаселения столиц или сверхкрупных городов, снижения потребления промышленными предприятиями энергетических и природных ресурсов. Налоги могут быть эффективным средством предотвращения переноса на территорию страны вредных производств и притока низкокачественных товаров. При этом налоги не должны влиять на формы предпринимательской деятельности и поведение граждан в тех случаях, когда в таком влиянии нет смысла. Приобретение оборудования, сырья, материалов, иностранной валюты, привлечение кредитов, создание новых предприятий, подразделения, филиалов, учреждение различного рода объединений, ассоциаций и фондов предприятия должны осуществляться на основе целей и задач повышения эффективности, а не в зависимости от условий налогообло-

жения, особенностей или специфических требований налогового законодательства.

Об отсутствии нейтральности налогообложения в отношении форм экономической деятельности можно говорить в тех случаях, когда условия налогообложения индивидуальных, семейных предприятий и акционерных обществ существенно различаются. *Основное внимание* при создании предприятия должно уделяться *распределению участия в капитале*, увязке взаимных обязательств, учету специфики отрасли и условиям распределения дохода, а не *расчетам* того, сколько придется платить налогов при выборе того или иного варианта организационной формы предприятия.

Свидетельство грубого нарушения принципа нейтральности налогов в отношении форм и методов экономической деятельности — быстрое распространение (часто в абсурдных количествах) банков, бирж, страховых компаний, инновационных фирм, предприятий с высокой долей инвалидов и пенсионеров, «предприятий с иностранными инвестициями», т.е. таких предприятий, для которых установлены отличные от общих условия налогообложения (способы определения налоговой базы, специфические льготы, особые порядки уплаты налогов).

К основным *последствиям* нарушения принципа нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности относятся: *искажение данных* и материалов государственной *статистики*, большое число «бумажных предприятий», резкое увеличение доли мнимых сделок. Получая незначительные суммы от регистрации новых юридических лиц, государство теряет колоссальные налоговые поступления, а также возможности по эффективному регулированию предпринимательской деятельности в стране.

К числу основных принципов построения цивилизованной налоговой системы можно отнести также принцип доступности и открытости информации по налогообложению, а также информации о расходовании средств налогоплательщиков. Открытость и доступность информации по всем вопросам налогообложения представляет самый жесткий принцип, он должен выполняться неукоснительно. Суть его заключается в том, что не должно существовать ни одного документа по вопросам налогообложения, который был бы недоступен любому налогоплательщику. Применение это-

го принципа на практике означает обязанность налоговых органов предоставлять любую информацию по вопросам регламентации налоговой сферы любому лицу, пожелавшему ее получить. Открытость и доступность информации может ограничиваться лишь областью правил по контролю за взиманием налогов и отдельными данными о поступлениях по определенным категориям налогоплательщиков и по отдельным территориям и регионам.

Принцип соблюдения налоговой тайны является обязательным для налоговых органов правового государства. В ряде стран действует категорический запрет на разглашение и публикацию сведений не только по отдельным налогоплательщикам, но и по ряду категорий налогоплательщиков, если число плательщиков определенной категории является ограниченным или каким-либо образом можно вычислить экономические показатели одного из них.

О принципах налогообложения в Российской Федерации по НК РФ см. 5.2.1.

# Глава 2

## ВИДЫ НАЛОГОВ И ИХ КЛАССИФИКАЦИИ

### 2.1. Виды налогов

Для обозначения отдельных видов налогов и сборов в России используются различные термины: налог, сбор, пошлина, платеж, отчисления, взнос и т.д. В действующем российском налоговом законодательстве используемые в названиях платежей различные слова не несут конкретной смысловой нагрузки. Законодательно устанавливается разъяснение только двух понятий — «налог» и «сбор».

Всю совокупность платежей налогового характера можно подразделить на группы (классифицировать) по определенным критериям и признакам.

#### 2.1.1. Критерии, используемые для подразделения налогов

Для выявления особенностей отдельных видов налогообложения налоговое законодательство использует следующие классификационные критерии и признаки налоговых платежей:

- а) по плательщикам;
- б) по объектам обложения;
- в) по компетенции властей в сфере установления и введения налогов и сборов;
- г) по адресности зачисления налоговых платежей;
- д) по целевой направленности;
- е) периодические и разовые налоги;
- ж) регулярные и чрезвычайные налоги.

В зависимости от **плательщиков** все налоги можно подразделить на три группы:

- налоги, уплачиваемые физическими лицами;
- налоги, уплачиваемые юридическими лицами;
- налоги, уплачиваемые физическими и юридическими лицами.

К налогам и сборам, уплачиваемым только *физическими лицами*, относятся: налоги на доходы физических лиц; налоги на имущество физических лиц; налоги на наследство и дарение; социальные налоги (взносы), взимаемые непосредственно с доходов, полученных физическими лицами; а также отдельные виды сборов. В Российской Федерации к таким налогам относятся: налог на доходы физических лиц; налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения (взимался до 1 января 2006 г.); налог на имущество физических лиц.

К налогам и сборам, уплачиваемым только *юридическими лицами*, относятся: налоги на доход, прибыль и поступления от капитала юридических лиц (обществ с ограниченной ответственностью); налоги на имущество юридических лиц. В Российской Федерации к таким налогам относятся: налог на прибыль организаций; налог на имущество организаций.

Наиболее многочисленную группу составляют налоги и сборы, плательщиками которых могут одновременно выступать *как физические, так и юридические лица*. В Российской Федерации к таким налогам и сборам относятся: НДС; акцизы; транспортный налог; таможенная пошлина; государственная пошлина; ЕНВД для отдельных видов деятельности; земельный налог.

Важно отметить, что плательщиками ряда налогов, отнесенных к третьей группе, являются не все физические лица, а только физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица. Последняя категория физических лиц может (при определенных условиях) быть плательщиком акцизов, НДС, ЕНВД для отдельных видов деятельности.

В зависимости от **объекта обложения** налоги подразделяются на следующие группы:

- налоги на доходы;
- налоги на имущество;
- налоги на реализацию товаров (работ, услуг);
- налоги на определенные виды расходов;
- налоги на совершение определенных операций;
- налоги и сборы за право осуществления определенных видов деятельности.

*Налоги на доходы* подразделяются на налоги, взимаемые с совокупного дохода (общепоходные), и налоги, взимаемые с отдельных видов доходов. В Российской Федерации

к налогам, взимаемым с совокупного дохода плательщиков, относятся налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций. Однако в соответствующих актах законодательства предусматриваются особые условия налогообложения таких видов доходов, как проценты, дивиденды, доходы от продажи отдельных видов имущества, выигрыши. Кроме того, устанавливаются особенности налогообложения доходов физических лиц, не являющихся резидентами РФ. В других странах такие виды доходов могут облагаться самостоятельными налогами. К налогам, взимаемым с отдельных видов доходов, могут относиться: налоги на доходы от денежных капиталов, налог на доходы игорного бизнеса, а также самостоятельные налоги на доходы банков, страховщиков, бирж и т.д.

*Налоги на имущество* подразделяются на налоги, взимаемые с совокупной стоимости имущества (общепоиущественные), и налоги, взимаемые с отдельных видов имущества. К общепоиущественным налогам относятся налоги, взимаемые с совокупной стоимости различных видов имущества. Пример налога, взимаемого с совокупной стоимости имущества, — налог на имущество организаций, взимаемый в Российской Федерации. К налогам, взимаемым с отдельных видов имущества, относятся: а) поземельные налоги; б) налоги, взимаемые со строений; в) налоги с отдельных видов транспортных средств; г) налоги (сборы) с владельцев животных. В Российской Федерации к налогам с отдельных видов имущества относятся налог на строения, помещения и сооружения, земельный налог и транспортный налог.

От налогов на имущество следует отличать *налоги, которыми облагается переход права собственности на имущество*. Группу налогов на переход права собственности составляют налоги на наследство и налоги на дарение. Налоги на наследство, в свою очередь, подразделяются на налоги, взимаемые с совокупной стоимости наследства, и налоги, взимаемые со стоимости доли имущества, переходящего к отдельному наследнику. В Российской Федерации используется налогообложение доли имущества, переходящего к отдельному наследнику. Кроме того, к налогам на переход права собственности следует относить также налоги (пошлины, сборы), взимаемые при регистрации нотариальными и государственными органами соответствующих сделок с имуществом (наследств и дарений).

В группу налогов на реализацию товаров (работ, услуг) включаются те налоги, объектами обложения по которым выступают обороты по реализации товаров (работ, услуг). В эту группу включаются НДС, налог с оборота, акцизы и налог с продаж. Объектом налогообложения НДС и налогом с оборота выступают обороты по реализации любых товаров (работ, услуг), за исключением освобождаемых от обложения. Акцизы взимаются с оборотов по реализации отдельных видов товаров. Налог с продаж, как правило, взимается с оборотов по реализации товаров (работ, услуг), но только в сфере розничной торговли. В Российской Федерации объектом обложения налогом с продаж являлась также оптовая продажа за наличный расчет (налог с продаж отменен с 1 января 2004 г.).

К налогам на реализацию товаров (работ, услуг) могут относиться и иные налоги. Например, в Российской Федерации взимался налог на пользователей автомобильных дорог, зачислявшийся в целевые внебюджетные дорожные фонды. Так как объектом обложения по этому налогу выступает не пользование автомобильными дорогами и не проезд по ним, а выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг), или разница между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности, данный налог следует относить к налогам на реализацию товаров (работ, услуг). Кроме того, стоимость реализованной продукции, выполненных работ, предоставленных услуг до 1 января 2005 г. являлась объектом обложения сбором за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний.

Налоги на реализацию товаров (работ, услуг) обычно называют «налогами на потребление». Такое название эти налоги получили потому, что хотя их плательщиком является лицо, производящее или реализующее соответствующие товары (работы, услуги), носители налогового бремени — потребители. Следует отметить, что к налогам на потребление относятся также и налоги, взимаемые при ввозе товаров на территорию страны, — таможенные пошлины и сборы.

К налогам на определенные виды расходов могут относиться налоги на выплачиваемую заработную плату (на фонд заработной платы), налоги на приобретение инвестиционных товаров, иностранной валюты, объектов недви-

жимости и т.д. К налогам на определенные виды расходов в Российской Федерации относятся прежде взимавшиеся налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте; налог на рекламу. С фонда заработной платы в 1990-е гг. уплачивался сбор на нужды образовательных учреждений и сборы на содержание милиции, благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели.

*Налоги на совершение определенных операций.* Объектом налогообложения может также выступать стоимость сделок имущественного характера и стоимость исковых заявлений. В Российской Федерации стоимость сделок имущественного характера и стоимость исковых заявлений являются объектом обложения государственной пошлиной. Кроме того, до середины 1990-х гг. в России взимался налог на операции с ценными бумагами. Данный налог впоследствии был реформирован и фактически преобразован в налог на эмиссию ценных бумаг (взимался при регистрации проспекта эмиссии ценных бумаг открытых акционерных обществ).

Российским законодательством предусматривались также различного рода *налоги и сборы за право осуществления определенных видов деятельности* (лицензионные платежи). В частности, были установлены федеральные сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции.

***По компетенции властей в сфере установления и введения налогов и сборов*** налоги можно подразделить на взимаемые на всей территории государства и взимаемые только на определенных территориях. *Налоги, взимаемые на всей территории государства*, — это, как правило, налоги, вводимые на общегосударственном (федеральном и конфедеральном) уровне. При этом на общегосударственном уровне могут устанавливаться какие-либо ограничения по взиманию налогов на отдельных территориях.

Такая практика была широко распространена в Российской империи в XIX — начале XX в., когда отдельные виды общегосударственных налогов и сборов были обязательны на одних территориях и при этом не могли вводиться на других. Существовала значительная специфика в сфере налогообложения для европейской части России, Сибири, Кавказа, Царства Польского, Финляндии и других территорий.

К налогам, взимаемым *на отдельных территориях государства*, относятся налоги штатов, провинций, земель,



регионов, а также налоги, устанавливаемые и вводимые органами местного самоуправления: городами, коммунами, округами и т.д.

Распределение налоговых полномочий между различными уровнями государственной власти и местного самоуправления — одна из сложнейших проблем при создании и реформировании налоговых систем. Наделение региональных и местных властей широкими полномочиями в сфере налогообложения позволяет максимально учитывать специфику той или иной территории, расширяет возможности по проведению этими органами самостоятельной налоговой, бюджетной, финансовой, экономической, социальной политики. Жесткая регламентация и ограничение прав регионов и органов местного самоуправления по установлению и введению налогов и сборов позволяют унифицировать налоговую систему, создают единообразные и приблизительно равные условия для осуществления экономической деятельности в стране, способствуют повышению эффективности налогового контроля и борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями. На распределение налоговых полномочий между уровнями государственной власти и местного самоуправления оказывают влияние политические, экономические, организационные и этнические факторы, а также исторические и культурные традиции.

Современные государства значительно различаются по компетенции уровней государственной власти и местного самоуправления по установлению и введению налогов и других платежей обязательного характера. Как правило, в унитарных государствах существует жесткая общенациональная регламентация установления и введения налогов и сборов. Региональным властям и органам местного самоуправления обычно предоставляются ограниченные права по изменению ставок налогообложения и применению отдельных видов льгот. В федеративных и конфедеративных государствах обычно используется разделение полномочий по установлению и введению определенных видов налогообложения.

Обычно *на общегосударственном уровне* осуществляется регламентация обложения таможенными пошлинами и сборами, НДС, акцизами, налогами на доходы физических лиц и налогами на доходы юридических лиц. Кроме того, практически во всех странах на общегосударственном уровне жестко устанавливаются условия взимания обязательных

отчислений социального характера, взимаемых как с работодателей, так и с наемных работников. На *среднем уровне* (региональном, штатном, земельном) взимаются ресурсные налоги, налоги с продаж. Часто региональным властям предоставляется определенная свобода во введении различного рода надбавок к налогам на доходы юридических лиц либо определенные возможности по предоставлению льгот по этим налогам. Традиционная сфера, в которой региональным и местным властям предоставляется максимальная свобода в установлении условий обложения, — это налоги с недвижимых имущества (земли, строений, сооружений) и промысловые налоги.

В Российской Федерации применяется распределение налоговой компетенции различных уровней государственной власти и органов местного самоуправления, характерное для унитарных государств. Права региональных законодательных органов власти и представительных органов местного самоуправления по установлению и введению налогов и сборов жестко ограничены нормами НК РФ.

В Российской Федерации установлена трехуровневая налоговая система. Налоги и сборы подразделяются на федеральные, региональные и местные.

*Федеральные налоги и сборы* устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ.

*Региональные налоги* устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ о налогах, вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. Эти налоги обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

*Местные налоги* устанавливаются НК РФ и нормативными актами представительных органов муниципальных образований о налогах, вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах. Местные налоги обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

*Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге* устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ. Местные налоги вводятся в

действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ. Кроме того, законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ, а также представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения соответственно по региональным и местным налогам.

Все остальные элементы налогообложения могут устанавливаться только НК РФ. Не могут устанавливаться региональные и местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ<sup>1</sup>.

Реформирование налоговой системы, осуществляемое в Российской Федерации, приводит к отдельным изменениям в перераспределении полномочий федерального центра, регионов и органов местного самоуправления в сфере установления и введения отдельных видов налогообложения. К числу наиболее значимых изменений, осуществлявшихся во второй половине 1990-х гг., следует отнести введение УСН, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства (в настоящее время — УСН), ЕНВД для определенных видов деятельности (в настоящее время — ЕНВД для отдельных видов деятельности), а также предоставление права устанавливать и вводить региональный налог с продаж (с 1 января 2004 г. налог с продаж отменен). Эти мероприятия существенно расширили полномочия региональных законодательных органов по изменению условий налогообложения доходов физических лиц — предприни-

---

<sup>1</sup> Распределение налогов и сборов в Российской Федерации на федеральные, региональные и местные рассматривается в гл. 7.

мателей и юридических лиц, осуществляющих отдельные виды деятельности.

В зависимости от **адресности** зачисления платежей все налоги и сборы подразделяются на закрепленные и регулирующие. Закрепленными налогами и сборами называются налоги и сборы, поступления по которым на длительный период полностью или частично закрепляются в качестве доходного источника определенных бюджетов. К закрепленным налогам и сборам относятся таможенные пошлины, сборы и иные платежи, зачисляемые в доход федерального бюджета на основании БК РФ, а также подавляющее большинство местных налогов и сборов. К **регулирующим налогам и сборам** относятся налоги и сборы, по которым могут устанавливаться нормативы отчислений в бюджеты различных уровней.

**По целевой направленности** налоги и сборы подразделяются на общие и целевые.

К **общим** относятся налоги и сборы, не предназначенные для финансирования какого-либо конкретного расхода. Такие налоги составляют подавляющее большинство, так как установление налогов обычно не имеет целью покрытие какого-либо конкретного расхода государственного бюджета.

К **целевым** относятся налоги и сборы, поступления по которым могут быть использованы только для финансирования конкретных расходов. К целевым обычно относятся налоги и сборы, поступления по которым зачисляются в специальные внебюджетные фонды. В Российской Федерации к таким налогам и сборам относится федеральный ЕСН (взимался до 1 января 2010 г.). Кроме того, к целевым могут относиться налоги и сборы, поступления по которым зачисляются в федеральные, региональные и местные бюджеты.

Все налоги и сборы можно подразделить на периодические и разовые. Под **периодическими налогами** обычно понимаются те налоги, платежи по которым осуществляются с определенной регулярностью. К этой группе относятся налоги на имущество (земельные, со строений, с транспортных средств и т.д.), налоги на доходы как физических, так и юридических лиц, периодические налоги на потребление (акцизы, НДС, налог с продаж). По периодическим налогам всегда устанавливается налоговый период. К **разовым налогам** обычно относятся налоги, уплата которых связана с какими-либо особыми событиями, не

образующими систему. Примерами разового налога являются налоги на наследство и дарение, таможенные пошлины, пошлины, уплачиваемые при регистрации недвижимого имущества, сборы за регистрацию автотранспортных средств.

подавляющее большинство взимаемых в настоящее время российских налогов и сборов относятся к периодическим. К разовым относятся таможенная пошлина и государственная пошлина.

Налоги также бывают регулярные и чрезвычайные. К **регулярным** обычно относятся налоги и сборы, действующие в течение длительного периода времени. При установлении регулярных налогов и сборов обычно никогда не определяется срок их действия. К **чрезвычайным** налогам и сборам относятся налоги и сборы, установление которых вызвано наступлением каких-либо чрезвычайных обстоятельств (войны, стихийные бедствия и т.п.). Обычно при введении чрезвычайного налога или сбора особо оговаривается, что налог или сбор будет взиматься либо в течение фиксированного количества лет, либо до момента окончания соответствующего чрезвычайного обстоятельства.

Широкое распространение чрезвычайные налоги и сборы получили в периоды Первой (1914–1918 гг.) и Второй (1939–1945 гг.) мировых войн. Во многих странах были введены чрезвычайные налоги на сверхприбыль, а также различного рода надбавки к акцизам и пошлинам. Многие чрезвычайные налоги впоследствии стали функционировать в качестве обычных налогов. Например, налоги на доходы физических лиц впервые были введены во многих странах в период Первой мировой войны.

### 2.1.2. О разделении налогов на прямые и косвенные

В литературе по налогообложению, а также в налоговых законодательствах отдельных государств используется деление налогов на *прямые* и *косвенные*. Такое деление используется на протяжении почти трех столетий.

Разделение налогов на прямые и косвенные обычно осуществляется на основе *критерия перелажаемости налогового бремени*. Впервые данный критерий был использован в конце XVII в. Дж. Локком, который исходил из того, что всякий налог, с кого бы он ни взимался, в конечном счете ложится бременем на землевладельцев. Доход от земельной

собственности в то время считался единственным чистым доходом, служившим источником для уплаты любых налогов. Налоги, взимаемые с земельной собственности, он называл прямыми налогами, а все остальные налоги — косвенными. А. Смит первоначально придерживался того же подхода, но затем к прямым налогам стал относить не только налоги, взимаемые с земли, но и налоги с прибыли и заработной платы. К косвенным налогам им относились все остальные виды налогов. Несколько отличную концепцию использовал Дж. Ст. Милль, полагавший, что прямыми налогами являются те налоги, бремя которых должны нести непосредственно налогоплательщики, а косвенными — которые должны быть переложены налогоплательщиками на других лиц. Такой подход использовал и А. Вагнер, а также практически все российские авторы трудов по налогам в XIX столетии.

Следует отметить, что еще в XIX в. многие находили используемый критерий перелагаемости для классификации налогов недостаточно подходящим. С одной стороны, была отмечена возможность переложения на других лиц налогов, относимых к прямым. Так, налоги на земельную собственность фактически всегда включаются собственником земли — арендодателем в арендную плату. Издержки по арендной плате включаются арендатором в цену производимых товаров. Если землевладелец и землепользователь — одно и то же лицо, то издержки по уплате земельного налога включаются в издержки производства сельскохозяйственной продукции и таким образом их бремя перелажается на покупателей (потребителей). Налоги на прибыль при наличии благоприятной конъюнктуры также могут перелажаться на потребителей. С другой стороны, в условиях неблагоприятной конъюнктуры бремя по ряду таких традиционно косвенных налогов, как акцизы, приходится нести производителю или продавцу соответствующих подакцизных товаров. Налогами, переложение которых на других лиц крайне затруднено, являются налоги на доходы физических лиц, но только в тех случаях, когда плательщиком налогов является физическое лицо, не осуществляющее предпринимательскую деятельность. Налоги на доходы физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, — перелагаемые.

В отношении некоторых налогов весьма сложно определить, являются ли они перелагаемыми или нет. Таможен-

ными пошлинами могут облагаться как предметы, ввозимые физическими лицами для собственного потребления, так и товары, предназначенные для продажи. Ввозя предметы, предназначенные для личного потребления, и уплачивая пошлину, физическое лицо не имеет возможности переложить бремя уплаченной пошлины на другое лицо. Если таможенная пошлина уплачивается при ввозе товара, предназначенного для дальнейшей реализации, то издержки по ее уплате включаются в цену реализации и таким образом перекладываются лицом, ввезшим товар, на покупателя.

То же самое можно сказать и о налогах на имущество. Налог может уплачиваться за дом, используемый для проживания, и за дом, сдаваемый внаем (в аренду). В первом случае не существует никаких возможностей переложения, а во втором — уплаченный налог может быть включен арендодателем в стоимость арендной платы.

К перелагаемым косвенным налогам относится НДС. Однако этим налогом может облагаться строительство юридическим лицом объектов для собственных нужд. Если данное юридическое лицо не осуществляет реализацию товаров (работ, услуг), то оно не имеет возможности переложить на другие лица бремя по данному налогу.

Некоторые современные авторы относят к прямым налогам ЕНВД для отдельных видов деятельности. Если физическое лицо — предприниматель является плательщиком этого налога, то он освобожден от уплаты целого ряда других налогов и сборов. Данный налог представляет собой альтернативу подоходного налогообложения, и по доходам, подлежащим обложению ЕНВД, налогоплательщик освобождается от обязанности уплаты ряда других налогов и сборов. Если использовать критерий перелагаемости, то очевидно, что данный налог — перелагаемый. Никакой предприниматель не будет уплачивать этот налог, если бремя по его уплате он не сможет переложить на своих покупателей или клиентов.

Для подразделения налогов на прямые и косвенные нередко используются и другие критерии. Наиболее распространена практика, когда в разряд прямых налогов включаются налоги и сборы, объектом обложения которыми являются доходы и имущество налогоплательщиков, а все остальные налоги относят к разряду косвенных. В этом случае группу косвенных налогов образуют налоги на потребление: акцизы, НДС, налог с продаж, а также другие

налоги и сборы, уплачиваемые производителями товаров и услуг с сумм произведенных затрат.

Важно отметить, что в некоторых странах может использоваться разделение налогов на прямые и косвенные в зависимости от особенностей определения налоговых обязательств и способов взимания налогов. Так, во Франции к прямым налогам законодательство относит налоги, при обложении которыми используются явления и признаки постоянного характера. К таким налогам относятся налоги на владение и пользование имуществом. Эти налоги взимаются либо на основании твердых окладных сумм, либо на основании периодически пересматриваемых кадастров. Для этих налогов характерны жестко установленные сроки уплаты. К косвенным налогам во Франции отнесены налоги, обязательства по которым определяются на основании изменчивых явлений и к которым применяются тарифные ставки.

### 2.1.3. Методы определения и расчета налоговых обязательств

*По способам определения налоговых обязательств* налоги могут подразделяться на раскладочные и окладные. При использовании *раскладочных налогов* первоначально определяется потребность в денежных средствах, а затем полученная сумма распределяется (раскладывается) между налогоплательщиками или группами налогоплательщиков. Раскладочные налоги являются исторически более ранними. Они широко применялись в эпоху феодализма. В России раскладочные методы использовались как для сбора доходов в государственную казну, так и для финансирования нужд отдельных территорий, в частности, к раскладочным налогам относилась подушная подать (налог), введенная Петром I.

*Окладные налоги* — налоги, по которым налоговые обязательства каждого налогоплательщика определяются либо расчетным путем с использованием налоговых ставок, либо путем установления твердой суммы налога.

*Методами обложения* окладными налогами являются: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное налогообложение.

*Равное налогообложение* имеет место в тех случаях, когда для всех налогоплательщиков устанавливаются равные суммы налога. При равном налогообложении не учитываются имущественное положение налогоплательщика и его



способность уплачивать налог. Равное налогообложение применяется при установлении твердых сумм ставок отдельных видов государственной пошлины, например при государственной регистрации прав на здания, сооружения и нежилые помещения, сделок с этими видами имущества для физических лиц; при государственной регистрации договоров аренды зданий, сооружений, нежилых помещений для физических лиц. Некоторые сборы могут взиматься в равных суммах для всех категорий плательщиков. Например, в Российской Федерации к таким сборам относились регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и курортный сбор, а также сбор за выдачу ордера на квартиру, сбор за уборку территорий населенных пунктов, сбор с владельцев собак.

*Пропорциональное обложение* представляет собой систему налогообложения, при которой налоговые ставки устанавливаются в одинаковом проценте к налогооблагаемой базе без учета ее величины. С увеличением налоговой базы пропорционально увеличивается сумма уплачиваемого налога. Принцип пропорционального налогообложения всегда используется в таких налогах, как НДС, налог с продаж, акцизы, таможенные пошлины.

Пропорциональное налогообложение лежит в основе таких видов налогов, как налог на имущество организаций, земельный налог.

В Российской Федерации с 1 января 2001 г. фактически пропорциональным стало налогообложение доходов физических лиц. По большинству видов доходов была установлена единая налоговая ставка 13% (при этом у разных налогоплательщиков при одинаковых доходах может быть разная налоговая база). По единой налоговой ставке 30% подлежат обложению доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ. Единая налоговая ставка в размере 35% применяется к различного рода выигрышам и призам, а также к доходам, получаемым в виде материальной выгоды.

*Прогрессивное обложение* представляет собой систему налогообложения, при которой большей налоговой базе (объекту налогообложения) соответствует более высокий уровень налоговых ставок. Применяется два вида прогрессии: простая и сложная.

При *простой прогрессии* ставки возрастают по мере увеличения дохода (или стоимости имущества) для всей сум-

мы дохода (стоимости имущества). Простая прогрессия часто применяется при налогообложении имущества, принадлежащего физическим лицам.

Так, в Российской Федерации простая прогрессия используется в налоге на строения, помещения и сооружения. Если стоимость жилого дома, принадлежащего физическому лицу, оценивается в сумме до 300 тыс. руб., то может применяться ставка налога до 0,1%; если стоимость имущества оценивается в сумме от 300 до 500 тыс. руб., то могут применяться налоговые ставки от 0,1 до 0,3%; если стоимость имущества оценивается в размере свыше 500 тыс. руб., то могут применяться налоговые ставки от 0,3 до 2,0%.

При *сложной прогрессии* доходы делятся на части (ступени), для каждой из которых установлены свои ставки. Более высокие ставки действуют не в отношении всей суммы налоговой базы, а для части, превышающей предыдущую ступень. Сложная прогрессия используется в большинстве стран в налогообложении доходов физических лиц. Система сложной прогрессии применялась в Российской Федерации до 1 января 2001 г. в подоходном налоге с физических лиц. Принцип сложной прогрессии использован в действующем налоге с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

*Регрессивное (дегрессивное) обложение* представляет собой систему налогообложения, при которой большему размеру налоговой базы соответствует более низкий уровень налоговых ставок. Кроме того, регрессивное налогообложение может использоваться при установлении ставок государственной пошлины или сборов за государственную регистрацию отдельных видов сделок с имуществом.

## 2.2. Классификации налогов

В каждой стране взимается большое число разнообразных налогов и сборов, которые различаются как по названиям, так и по способам взимания. Нередко налоги отдельных стран бывают похожи по названиям, но существенно не совпадают по условиям и деталям принципиального характера. В связи с этим изучение налоговых систем разных стран и их сравнительный анализ требуют соблюдения общих принципов и правил группировки налоговых платежей, их классификаций.

Под **классификациями налогов** понимаются их группировки, обусловленные определенными целями и задачами. Поскольку цели и задачи законодателей, налоговых органов, статистических организаций, налогоплательщиков, исследователей — всех, кто имеет дело с подобными классификациями, — различаются между собой, существует множество различных видов и типов классификаций налогов. Чтобы избежать ошибок при сопоставлении налоговых систем разных стран, а также уровня налогообложения, тяжести налогового бремени по отдельным группам налогов, необходим правильный подбор статистического материала, учет особенностей подходов и методов, применяющихся в разных странах или разными учреждениями при проведении группировок налогов.

Наиболее *частые расхождения* в приводимых различными авторами статистических материалах возникают *в результате*:

- включения или невключения в отдельные группировки местных налогов и сборов;
- неучета перераспределяемых поступлений по другим звеньям бюджетной системы;
- отнесения налогов на прирост капитала к разным налоговым группам (к числу подоходных налогов или к числу поимущественных);
- неучета взносов и платежей в фонд социального страхования и другие фонды социального назначения;
- включения или невключения в разряд «личных налогов» корпорационного налога;
- путаницы в отношении отдельных видов специальных налогов на товары и услуги, включаемых то в группу «акцизов», то в группу «пошлин».

Искажения, возникающие в результате использования при международных сравнениях несопоставимых данных, приводят не только к неверным теоретическим выводам, но и могут быть причиной крупных практических просчетов. Особенно это важно помнить при образовании зарубежных филиалов и дочерних компаний. Относительно низкий уровень поступлений в центральный (федеральный) бюджет, даже в сочетании с относительно низкими ставками корпорационного налога, ни в коем случае нельзя воспринимать как основание для вывода о том, что в стране существует благоприятный (или льготный) режим налогообложения прибылей юридических лиц. В стране могут

существовать самостоятельные местные или региональные (штатные, земельные, кантональные, провинциальные) налоги на доходы юридических лиц либо местные надбавки к центральному налогу, могут действовать дополнительное налогообложение доходов от денежных капиталов, самостоятельное налогообложение отдельных видов прироста капитала, однако статистика в соответствии с особыми целями и задачами не включает указанные виды обложения в раздел «Налоги на доходы корпораций».

Анализируя данные сравнительной статистики в области налогообложения, надо всегда помнить о том, что конкретные виды налогообложения существенно различаются и это может приводить к значительным расхождениям при международных сопоставлениях даже в тех случаях, когда применяется единая методика группировки налогов, сборов и платежей обязательного характера.

### 2.2.1. Традиционная классификация налогов и сборов

Все действующие классификации налогов можно свести к нескольким основным типам. В российской литературе о налогах доминирует классификация, которую можно определить как традиционную. Эта классификация представляет собой довольно сложный вариант группировки налогов одновременно по методам их взимания, характеру применяемых ставок, объектам налогообложения и налогоплательщикам. В основе этой системы лежит деление всех налогов на три класса:

- 1) прямые налоги;
- 2) косвенные налоги;
- 3) пошлины и сборы.

Под прямыми налогами понимаются налоги на доходы и имущество, под косвенными — налоги на товары и услуги. В разряд пошлин и сборов включаются все остальные налоги, не попавшие в два первых разряда.

*Прямые* налоги, в свою очередь, подразделяются на *реальные* и *личные*. Разделение налогов на реальные и личные основывается на том, что реальными налогами облагаются отдельные вещи, принадлежащие налогоплательщикам, а личными налогами — совокупность доходов или имущество налогоплательщика.

Группу прямых реальных налогов образуют поземельный, подомовой налоги, налоги на доходы от денежных капиталов на ценные бумаги. В группу прямых личных до-

ходов включают подоходный налог с физических лиц, налоги на прибыль (доход) акционерных обществ (корпорационный), налог на доходы от денежных капиталов, налог на прирост капитала, налог на сверхприбыль, подушный налог. К личным налогам относятся также налог на имущество и налог на наследство и дарение. Если строго следовать системе разделения налогов на реальные и личные, то к личным поимущественным следует причислять лишь те, где объектом налогообложения выступает стоимость имущества. Иногда возникают сложности по поводу отнесения налога с наследства к той или иной подгруппе. Налогом на наследство может облагаться доля наследства, приходящаяся каждому наследнику. В этом случае налог следует относить к подгруппе личных налогов. Налогом может облагаться и само наследство целиком, а доля каждого из наследников уже не подлежит налогообложению. Такой налог следует относить к реальным налогам.

В налоговых законодательствах разных стран можно встретить различные трактовки и определения *косвенных налогов*. Международные организации, проводящие сопоставления налоговых систем и тенденций в динамике налоговых доходов, тоже применяют различные методики группировок. Важно помнить об этих отличиях при сопоставлении данных из разных источников.

Основные виды *косвенного налогообложения* — это акцизы, налог с оборота, налог с продаж, НДС, а также отдельные виды пошлин и сборов.

Понятие «акцизы» может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). Узкое толкование термина «акцизы» предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги (см. также 3.1).

НДС нередко рассматривают как разновидность налога с оборота и объединяют эти два налога в одну группу, противопоставляя этим видам налогообложения индивидуальные акцизы.

К группе косвенных налогов помимо индивидуальных акцизов и общих налогов на товары и услуги (налог с оборота, НДС, налог с продаж) следует относить также налоги, взимаемые со стоимости товаров при пересечении границы (таможенная пошлина). Иногда товары, ввозимые

на территорию государства, облагаются индивидуальными акцизами, в других случаях ставки таможенного тарифа устанавливаются на уровне, примерно соответствующем уровню ставок индивидуальных акцизов на товары, производимые внутри страны. Общее у этих двух видов налогообложения состоит в том, что налоговую базу образует стоимость, исчисленная на основании специальных методик. Различие заключается в том, что налоговая база по акцизам рассчитывается на основе стоимости производства (издержек производства) либо применяются твердые ставки акциза к единице обложения, а при обложении таможенными пошлинами налоговая база рассчитывается на основе таможенной стоимости товара. К акцизам также относятся различного рода «внутренние» налоги на отдельные виды товаров. Например, во Франции используется внутренний налог на нефтепродукты.

К косвенным видам налогообложения относились взимавшиеся в 1990-е гг. в Российской Федерации налог на рекламу, налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров (налог мог взиматься по ставке, не превышающей 10% от суммы сделки), целый ряд местных сборов: лицензионный сбор на право торговли вино-водочными изделиями; лицензионный сбор на право проведения местных аукционов и лотерей; сбор со сделок, совершаемых на биржах; сбор на право проведения кино- и телесъемок; сбор за открытие игорного бизнеса.

При использовании традиционной классификации налогов иногда в *особую группу* выделяют *пошлины и сборы*, т.е. эти виды обязательных платежей налогового характера не относят ни к прямым, ни к косвенным налогам. Однако подавляющее большинство видов пошлин и сборов следует относить к косвенным видам налогообложения. Лицензионный сбор представляет собой сбор за право осуществления какого-либо вида деятельности или производства и (или) реализации каких-либо товаров или услуг. Суммы, уплаченные по лицензионным сборам, юридические лица (предприятия и организации) обычно включают в издержки производства (обращения), т.е. происходит переложение налога.

К *недостаткам* традиционной классификации следует отнести путаницу, которая порождается включением или невключением в число налогов взносов на социальное страхование и других взносов и сборов обязательного характе-

ра. Доля взносов социального характера в общем размере платежей обязательного характера в большинстве стран составляет от 25 до 40%. Иными словами, в современных условиях суммы поступлений от таких платежей нередко превышают совокупное поступление от всех видов налогов на доходы и имущество.

В одних странах упомянутые обязательные отчисления производятся в независимые от государственного бюджета фонды, в других — они поступают непосредственно в федеральный бюджет, в третьих странах встречаются элементы двух вышеуказанных систем (смешанный вариант). Как сторонники включения, так и сторонники невключения обязательных взносов на социальное страхование и иные социальные цели в число налогов приводят весьма убедительные аргументы. Сторонники включения таких взносов в число налогов справедливо отмечают их обязательный характер, жесткую законодательную регламентацию, говорят о том, что плательщику в принципе все равно, пойдут его деньги в бюджет или какой-нибудь независимый фонд. Сторонники невключения, несомненно, правы, когда напоминают о возвратном (в перспективе) характере таких отчислений, особенно для лиц, занятых наемным трудом, т.е. о том, что если все обязательные платежи называть налогами, то возникнет смешение понятий, определяющих разные предметы и процессы. Наконец, они указывают на то, что в ряде стран в системах взносов на социальное страхование есть элементы выбора и добровольности, что несовместимо с платежами налогового характера. С 2000 г. данная теоретическая проблема в России утратила практический смысл в связи с тем, что взносы в государственные фонды социального назначения были заменены единым социальным налогом.

Сложности обеспечения четкой классификации увеличиваются и в связи с тем, что в ряде стран параллельно со взносами на социальное страхование (обязательными и добровольными) существуют налоги на выплачиваемую заработную плату (на фонд заработной платы). Последние могут иметь характер целевых налогов, что сближает их со взносами социального назначения.

При использовании традиционной классификации определенные сложности возникают при отнесении промысловых налогов к какой-либо группе. Как правило, промысловый налог представляет собой самостоятельную подсистему различных видов налогообложения.

Так, в России на рубеже XIX–XX вв. под единым названием «промысловый налог» было установлено несколько видов налогов. Основной промысловый налог, по сути, представлял собой лицензионный сбор (косвенный налог). Кроме того, взимались различного рода дополнительные налоги на отдельные виды доходов и имущества. Эти дополнительные виды налогов и сборов следует относить к прямым налогам.

Ниже приведены варианты традиционных классификаций налогов и платежей обязательного характера.

### Вариант 1

#### *I. Прямые налоги*

Реальные налоги	Личные налоги
Поземельный Подомовой Промысловый На доходы от денежных капиталов	Подоходный Поимущественный С наследства и дарения Подушный

#### *II. Косвенные налоги*

Акцизы	Фискальные монополии	Таможенные налоги (пошлины)
На предметы массового потребления На оборот (универсальные акции) Транзитные Прочие	На производство На торговлю На производство и торговлю	Экспортные Импортные Фискальные Преференциальные Протекционистские Статистические

#### *III. Пошлины и сборы*

На обращение имущества На акты гражданского состояния Судебные Нотариальные Гербовые Прочие
--

#### **Примечания:**

1. Взносы на социальное страхование не учтены.
2. Классификация таможенных налогов осуществляется по происхождению и по целям.
3. Пошлины на обращение имущества отнесены в группу «Пошлины и сборы», исходя из особенностей взимания.



## Вариант 2

### I. Прямые налоги

Реальные налоги	Личные налоги
Поземельный Подомовой Промысловый На ценные бумаги На сверхприбыль	Подоходные с физических лиц На доходы от денежных капиталов На прирост капитала На прибыль акционерных обществ  Поимущественные налоги С наследства и дарения Подушный

### II. Косвенные налоги

Акцизы	Фискальные монополии	Таможенные налоги (пошлины)
<i>Индивидуальные:</i> На сахар На соль На бензин На табак и т.д. <i>Универсальные с оборота:</i> Многократный Однократный	На сахар На спирт На табак и т.д.	<i>По происхождению:</i> Импортные Экспортные Транзитные <i>По целям:</i> Фискальные Защитные (протекционистские) Преференциальные Антидемпинговые <i>По ставкам:</i> Специфические Адвалорные Комбинированные

### III. Взносы на социальное страхование

Взносы работающих по найму Взносы, уплачиваемые нанимателям Взносы лиц, получающих гонорары (лица свободных профессий) Взносы незанятых
--

#### **Примечания:**

Не включены ни в одну группу пошлины и сборы, не относящиеся к таможенным (регистрационные, судебные, нотариальные, патентные).

Как видно из сравнения двух вариантов традиционной классификации, налоги на доходы от денежных капиталов включаются то в разряд личных, то в разряд реальных прямых налогов. Как отмечалось выше, в разряд личных можно относить отнюдь не все виды налогов на наследство (в том случае, когда наследство облагается налогом целиком,

удержание и перечисление налога осуществляется уполномоченными на то лицами, а доля, причитающаяся наследнику, этим налогом уже не облагается).

Трудно также разобраться с налогами на имущество, так как отдельные виды последних попадают в разные группы: подомовой, поземельный — в группу реальных, а поимущественный (этим налогом могут также облагаться дома и земельные участки) — в группу личных.

Пошлины и сборы составляют самую сложную проблему при использовании традиционной классификации. Они включаются то в группу косвенных, то в группу прямых налогов либо в самостоятельную группу. К прямым налогам иногда относятся и пошлины на обращение имущества, которые только наименованием «пошлина» отличаются от налогов на переход имущества (на перевод прав на имущество).

### 2.2.2. Международные классификации налогов и сборов

В современных условиях наиболее широко для международных сопоставлений применяется **система налоговой классификации Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)**. Классификация ОЭСР является наиболее детальной, подробной и в то же время самой простой. Каждый налог отнесен к определенной группе, подгруппе и имеет свой кодовый номер. *Основанием* для отнесения того или иного налога к определенной группе служит *объект налогообложения*. Внутри групп налоги подразделяются на периодические и непериодические, на взимаемые с физических и юридических лиц, а также по другим существенным признакам.

*Взносы на социальное страхование* для целей обобщения статистических данных, их сопоставления и анализа тенденций по всем странам условно отнесены к налогам, но *выделены в отдельную группу*. Близкие по характеру налоги на фонд оплаты труда, на выплаченную заработную плату и другие объединены в группу «Налоги на заработную плату и рабочую силу».

Дробность в подразделении видов налогов и однородность объединения объектов классификации в разряды и группы позволяют не только анализировать и сопоставлять данные по отдельным налоговым группам, но и при соблюдении определенных правил производить корректную перегруппировку данных для конкретных целей исследования. Так, объединение групп «Взносы на социальное страхование» и «Налоги на заработную плату и рабочую силу» мо-

жет дать исходную информацию об уровне налогообложения расходов на выплату заработной платы и жалования в каждой отдельной стране.

Детальное подразделение налогов на товары и услуги позволяет получить сравнительную информацию по налогам, которые в отдельных странах Западной Европы отличаются традиционной сложностью и архаичностью.

С классификацией ОЭСР схожа **классификация, применяемая Международным валютным фондом (МВФ)**. При практически полном совпадении принципов формирования и названий основных групп (разделов) налогов, классификация МВФ менее подробная (особенно в отношении налогообложения товаров и услуг). Кроме того, существует ряд различий в группировках и названиях отдельных рубрик.

Сильно отличаются от классификаций ОЭСР и МВФ **классификации СНС и ЕСЭИС. Классификация по Системе национальных счетов (СНС)** использует подход, очень схожий с рассмотренной выше традиционной налоговой классификацией. Налоги подразделяются на прямые и косвенные, при этом в число налогов не включаются взносы на социальное страхование, а таможенные налоги, сборы и пошлины выделяются в самостоятельный раздел. Пошлины, сборы и налоги на использование отдельных видов товаров и услуг либо на разрешение использовать товары или осуществлять определенные виды деятельности, объединяемые в один раздел классификациями ОЭСР и МВФ, здесь включаются в разные разделы.

**Европейская система экономических интегрированных счетов (ЕСЭИС)** выделяет следующие налоговые группы: налоги на доходы и импорт (т.е. объединяет в одну группу внутренние косвенные налоги и таможенные пошлины и сборы, что не характерно ни для одной из вышеупомянутых налоговых классификаций), налоги на капитал, регистрационные сборы и пошлины.

*Различия* между классификациями ОЭСР и МВФ и классификациями СНС и ЕСЭИС *определяются их задачами*: две первые системы подчинены необходимости систематизации и международного сопоставления налоговых поступлений, а две последние направлены на решение проблем бухгалтерского учета при использовании методики национальных счетов. Отличия классификации МВФ от классификации ОЭСР вытекают из специфического подхода МВФ к регистрации и сопоставлениям данных о внешней торговле и движении капитала. МВФ проводит боль-

шую детализацию в отношении налогов, пошлин и сборов в сфере международных расчетов.

Преимущество систем ОЭСР и МВФ по сравнению с системами ЕСЭИС и СНС в области сравнительного анализа налоговых систем заключается в малочисленности групп «Прочие налоги» и «Другие налоги и сборы». Тем самым сгруппированные в разделы и подразделы налоговые поступления разных стран становятся вполне сопоставимыми.

К недостаткам материалов ОЭСР по налогам можно отнести «запаздывание» публикаций (временной лаг между истекшим годом и появлением публикаций может составлять два-три года) и редкую периодичность изданий (подробные тематические издания выходят один раз в пять лет). Однако высокая степень сопоставимости статистических материалов не только по странам, но и во времени (результаты, уточненные по методике ОЭСР, позволяют вести корректные сопоставления даже при осуществлении в отдельных странах коренных налоговых реформ) делает методику ОЭСР наиболее подходящей для выявления долгосрочных тенденций в налогообложении.

### 2.2.3. Виды налогов по классификации ОЭСР

В соответствии с классификацией ОЭСР все налоги подразделяются на следующие *группы*:

- налоги на доход, прибыль и поступления от капитала (код по классификации — 1000);
- взносы на социальное страхование (2000);
- налоги на заработную плату и рабочую силу (3000);
- налоги на собственность (4000);
- налоги на товары и услуги (5000);
- другие налоги (6000).

Группа *налогов на доход, прибыль и поступления от капитала* подразделяется на подгруппы: налоги на доход, прибыль и поступления от капитала физических лиц (1100) и налоги на доход, прибыль и поступления от капитала обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ (1200). В каждой из указанных подгрупп выделяются налоги на доход и прибыль (соответственно налоги на доходы физических лиц и налоги на доходы и прибыль обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ) и налоги на поступления от капитала.

*Взносы на социальное страхование* подразделяются на следующие подгруппы: работающих по найму (2100); нанимателей (2200); работающих на себя или незанятых (2300).

Под *налогами на заработную плату и рабочую силу* понимаются налоги, взимаемые с фонда выплачиваемой заработной платы.

*Налоги на собственность* подразделяются на следующие подгруппы: периодические налоги на недвижимую собственность (4100) — налоги на домовладения и прочие виды периодического обложения недвижимой собственностью; периодические налоги на нетто-активы и на собственность (4200) — налоги на недвижимую собственность, принадлежащую физическим лицам, и налоги на собственность корпораций; налоги на наследство и дарение (4300); налоги на сделки с движимым и недвижимым имуществом (4400); непериодические налоги на имущество (4500) — непериодические налоги на нетто-активы и другие непериодические налоги на имущество; прочие непериодические налоги на собственность (4600).

Группа *налогов на товары и услуги* подразделяется на следующие подгруппы: налоги на производство, продажу, перевод, аренду и поставку товаров и предоставление услуг (5100); налоги на использование товаров или на разрешение на использование товаров или осуществление деятельности (5200); другие налоги этой группы (5300).

Подгруппу *налогов на производство, продажу, перевод, аренду и поставку товаров и предоставление услуг* составляют: общие налоги (5110), которые включают НДС, налоги на продажи и прочие общие налоги на товары и услуги; налоги на определенные товары и услуги (5120), которые включают акцизы (индивидуальные), прибыли от фискальных монополий, таможенные и импортные пошлины, налоги на экспорт, налоги на инвестиционные товары, налоги на определенные виды услуг и другие налоги на международные обмены и сделки.

Подгруппу *налогов на использование товаров или на разрешение на использование товаров или осуществление деятельности* составляют: лицензионные налоги и сборы; налоги и сборы, уплачиваемые владельцами автомобилей.

Следует отметить, что в отдельных странах могут устанавливаться налоги и сборы, которые нельзя отнести к той или иной группе (подгруппе) по классификации ОЭСР.

В табл. 2 приводится сравнение классификации налогов и сборов ОЭСР с международными классификациями СНС, ЕСЭИС и МВФ.

Таблица 2  
Сравнение классификации ОЭСР с другими основными типами международных классификаций  
государственных доходов

Код	ОЭСР	Система национальных счетов	Европейская система экономических интегрированных счетов	Международный налоговый фонд
1000	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала	Прямые налоги	Налоги на доход и богатство	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала; индивидуальные
1100	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала индивидуальных	Налоги на доход		
1110	Налоги на доход и прибыль			
1120	Налоги на поступления от капитала			
1200	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала обществ с ограниченной ответственностью			корпораций
1210	Налоги на доход и прибыль			
1220	Налоги на поступления от капитала			
1300	Налоги, не включенные в 1100 и 1200			прочие налоги
2000	Взносы на социальное страхование	Не включаются в число налоговых доходов	Не включаются в число налоговых доходов	Взносы на социальное страхование; работающих по найму
2100	Взносы работающих по найму			наемателей
2200	Взносы наемателей			работающих на себя или незанятых
2300	Взносы работающих на себя или незанятых			прочие взносы
2400	Взносы, не включенные в 2100–2300			
3000	Налоги на заработную плату и рабочее сылу	Другие косвенные налоги	Другие налоги на производство и импорт	Налоги, выплаченные на заработную плату и на рабочую сылу

Продолжение табл. 2

Код	ОЭСР	Система национальных счетов	Европейская система экономических интегрированных счетов	Международный валютный фонд
4000	Налоги на собственность		Налоги на производство и импорт	Налоги на собственность
4100	Периодические налоги на недвижимую собственность	Другие косвенные налоги		Периодические налоги на недвижимость
4110	Налоги на домовладения			
4120	Прочие виды			
4200	Периодические налоги на нетто-активы и на собственность	Другие прямые налоги	Налоги на доход и собственность	Периодические налоги на нетто-активы:
4210	Налоги индивидуальных			индивидуалов
4220	Налоги корпораций			корпораций
4300	Налоги на наследство и дарение	Не включены	Налоги на капитал	Налоги на наследство и дарение
4310	Налоги на наследство			
4320	Налоги на дарение			
4400	Налоги на сделки с движимым и недвижимым имуществом	Другие косвенные налоги	Налоги на производство и импорт; регистрационные сборы и пошлины	Налоги на сделки с движимым и недвижимым имуществом
4500	Другие неперiodические налоги на имущество	Не включены: перевод капитала	Налоги на доход и имущество; налоги на производство	Неперiodические налоги на имущество
4510	Налоги на нетто-активы			
4520	Другие неперiodические налоги			
4600	Прочие неперiodические налоги на собственность			Прочие неперiodические налоги

Продолжение табл. 2

Код	ОЭСР	Система национальных счетов	Европейская система экономических интегрированных счетов	Международный налоговый фонд
5000	Налоги на товары и услуги	Косвенные налоги	Налоги на общий оборот	Внутренние налоги на товары и услуги
5100	Налоги на производство, продажу, перевод, аренду и поставку товаров и предоставление услуг	Импортные пошлины Прочие (включая разницу прибыли государственных предприятий по сравнению с нормальной прибылью)	Импортные пошлины и сельскохозяйственные обязательные отчисления, акцизные сборы и налоги на потребление товаров	
5110	Общие налоги	Налоги на товары, за исключением таможенных сборов и пошлин	Налоги на услуги	Общие налоги на продажи, оборот или добавленную стоимость
5111	Налог на добавленную стоимость			
5112	Налоги на продажи			
5113	Прочие общие налоги на товары и услуги			
5120	Налоги на определенные товары и услуги		Другие налоги, связанные с производством и импортом	
5121	Акцизы	Налоги на товары (за исключением импортных пошлин)		Акцизы
5122	Прибыли от фискальных монополий			Фискальные монополии
5123	Таможенные и импортные пошлины	Импортные пошлины		Импортные пошлины
5124	Налоги на экспорт	Налоги на товары		Экспортные пошлины
5125	Налоги на инвестиционные товары	Другие косвенные налоги		



Окончание табл. 2

Код	ОЭСР	Система национальных счетов	Европейская система экономических интегрированных счетов	Международный валютный фонд
5126	Налоги на определенные виды услуг	Налоги на товары		Налоги на специфические услуги
5127	Другие налоги на международные обмены и сделки	Налоги на товары		Налоги на прибыль от экспорта и импорта, валютные налоги, другие налоги на международные сделки
5128	Прочие налоги на определенные виды товаров и услуг			Прочие налоги
5130	Кроме 5121—5128			
5200	Налоги на использование товаров или на разрешение на использование товаров или осуществление деятельности	Различные группы	Различные группы	Налоги на использование и разрешение использовать товары или осуществлять деятельность
5210	Периодические налоги			
5211	Налоги, уплачиваемые домовладельцами за автомобили	Прочие косвенные налоги		
5212	Налоги, уплачиваемые прочими за автомобили	Прочие косвенные налоги		
5213	Другие периодические налоги	Прочие косвенные налоги		
5220	Нераспределенные			
5300	Нераспределенные кроме 5100—5200			
6000	Другие налоги	Разные	Разные	Другие налоги

## Глава 3

# НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РАЗВИТЫХ СТРАНАХ

### 3.1. Налоги на потребление

Основные виды налогов на потребление — это акцизы, налог с оборота, налог с продаж, НДС, пошлины и сборы.

Понятие «**акцизы**», как уже отмечалось (см. 2.2.1), может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). В этом случае акцизами называют не только налоги на определенные товары и услуги, но и НДС (универсальный акциз), и налоги с продаж, и импортные пошлины. *Узкое* толкование термина «акцизы» предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги. При расширенной трактовке эту группу налогов обычно называют индивидуальными акцизами. В Российской Федерации термин «акциз» применяется только к индивидуальным акцизам.

Акцизы могут взиматься не только центральным правительством, но также и региональными властями и органами местного самоуправления. Централизованное взимание акцизов обычно применяется в унитарных государствах. Наделение региональных властей и органов местного самоуправления правом взимать акцизы, устанавливать или изменять их ставки характерно для федеративных и конфедеративных государств.

Плательщиками акцизов обычно выступают предприятия, производящие подакцизную продукцию. Иногда обязанность по уплате акцизов возлагается также на оптовых покупателей и продавцов подакцизных товаров.

Могут устанавливаться следующие **виды ставок** акцизов: *единые* — для однородных товаров (соль, сахар, спирт);

*дифференцированные* — для товаров, классифицируемых по различным признакам: качеству, содержанию алкоголя и т.д. (вина, масла, ткани, нефтепродукты); *пропорциональные* — для товаров одной группы, имеющих разные уровни цен (табачные изделия).

Ставки акцизов подразделяются на: *твердые (специфические)*, устанавливаемые в абсолютной сумме за единицу обложения; *адвалорные*, устанавливаемые в процентах к ценам реализации товаров или услуг. Наиболее широко распространено применение специфических ставок акцизов. Они обычно устанавливаются на такие однородные товары, как соль, сахар, спички, спирт и спиртосодержащая продукция, нефтепродукты. Адвалорные ставки обычно применяются для обложения ювелирных изделий, автомобилей, изделий из меха и ряда других товаров, относимых к предметам роскоши.

Акцизы используются в тех случаях, когда производство подакцизных товаров осуществляется частными производителями. Однако в ряде стран государство объявляет производство подакцизных товаров государственной монополией. *Государственная фискальная монополия* представляет собой монополию государства на производство и реализацию товаров массового потребления (табак, спички, соль и т.п.). Объектами государственной монополии могут быть также внешняя торговля, производство и реализация алкогольных напитков, табачных изделий и т.д.

Государственная фискальная монополия может быть *полная*, когда государство монополизует и производство, и реализацию какого-то товара, или *частичная*, при которой монополизированы только производство или только реализация.

Государственная фискальная монополия устанавливается с целью получения возможно больших доходов в государственный бюджет, при этом государство получает не налог, а предпринимательский доход. Государственная фискальная монополия возникла из регалии — исключительного права государства (главы государства) на определенный вид деятельности. В современных условиях государственная фискальная монополия имеет место в Италии (табак, соль, спички), Германии (вино), Франции (табак, спички, пиво, спирт), Японии (соль, табак, спирт, опиум) и других странах.

Под **налогами с оборота** понимается группа косвенных налогов, взимаемых с оборота товаров (работ, услуг) пред-

приятий и организаций (юридических лиц), а в некоторых случаях и с объема реализации товаров (работ, услуг) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. В отличие от акцизов, взимаемых с отдельных видов товаров или услуг, налогами с оборота облагаются производство и реализация всех товаров (работ, услуг), за исключением освобождаемых от налогообложения. Налогам облагаются преимущественно товары массового потребления, реализуемые внутри страны, и услуги предприятий сферы обслуживания.

Налог с оборота получил широкое распространение в период Первой мировой войны 1914–1918 гг. первоначально в Германии и Франции, а затем и в других странах. Введение налога преследовало фискальные цели: удовлетворить потребности в дополнительных средствах, покрыть острый дефицит бюджета. Рост поступлений по этому виду налогообложения обеспечивается автоматически за счет повышающихся в условиях инфляции цен, а также в результате расширения объектов обложения.

Первоначально налогом облагалась стоимость валового оборота товара предприятия многоступенчатым (каскадным), или так называемым кумулятивным, методом, при котором налог взимался на каждой стадии производства или обращения товара (исключая обороты внутри компании). Такая система действовала в ФРГ, Бельгии, Австрии и других государствах до конца 1960-х гг. Многократность обложения обременяла товар налогами и затрудняла организацию платежа, так как требовала использования большого количества документов. Более простой способ обложения, к которому перешло большинство государств, — взимание налога с оборота один раз — на стадии производства, оптовой или розничной торговли, но по более высокой ставке. Однократное обложение по обороту товара в производстве, с одной стороны, сдерживает централизацию промышленных и торговых предприятий, так как возрастает сумма налога в связи с обложением не только производственных, но и реализационных расходов; с другой стороны, стимулирует объединение торговых фирм, так как крупные магазины имеют меньше издержек обращения, а следовательно, их облагаемый оборот уменьшается.

Распространение налогов с оборота в развитых странах объясняется не только их фискальным значением, но и возможностью использования для воздействия на процесс про-

изводства. Освобождая экспортеров от обложения налогами с оборота, государство стимулирует экспорт товаров.

Обложение оборота предприятий, производящих и реализующих товары (работы, услуги), может осуществляться по единым или индивидуальным ставкам. Налогообложение оборота по индивидуальным ставкам в зависимости от отраслей и даже отдельных видов товаров или услуг, по сути, мало чем отличается от обложения акцизами.

С начала 1960-х гг. во многих странах происходило преобразование налога с оборота в **налог на добавленную стоимость** (НДС). НДС используется в налоговых системах более 50 государств, в частности во всех странах Европейского союза. Установление НДС — одно из условий членства в Европейском союзе. Впервые этот налог был введен во Франции в 1954 г. Из ведущих промышленно развитых стран единственной страной, не использующей НДС, являются США. Важно отметить также, что НДС, используемый в Канаде, Японии, Новой Зеландии и некоторых других странах, существенно отличается от НДС, применяемого в странах Европейского союза.

В странах — членах Европейского союза НДС применяется с целью унификации национальных систем косвенного обложения (в соответствии с Римским договором) и для создания единой доходной базы бюджета Европейского союза, главным доходным источником которого с 1975 г. были поступления от НДС в размере 1% суммы налога (с 1986 г. — 1,4%), собранного каждой страной-членом.

Налоговую базу по НДС составляет стоимость, добавленная на каждой стадии производства и реализации товара. Добавленная стоимость (*прирост стоимости*) включает заработную плату с начислениями, амортизацию, процент за кредит, прибыль, расходы на электроэнергию, рекламу, транспорт и др. В цену входит общая сумма НДС, внесенная предпринимателем на всех стадиях продвижения товара к потребителю; таким образом, потребитель — единственный и конечный плательщик (носитель) этого налога. В результате регулярного поступления в бюджет и универсальности НДС стал одним из наиболее эффективных фискальных инструментов. На его долю приходится около 80% всех косвенных налогов во Франции, более 50% в Германии, Великобритании.

При обложении НДС обычно используются *стандартная (основная) ставка* и *пониженные ставки*. Во многих

странах для товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС, используется нулевая ставка налога. В отдельных странах применяется параллельное освобождение от НДС и обложение НДС по нулевой ставке. При обложении по нулевой ставке продавец товара имеет право на зачет или возврат уплаченного НДС. Обложение по нулевой ставке применяется к экспортируемым товарам и услугам, а также к услугам в сфере международной торговли. Кроме того, в отдельных странах (Бельгия, Франция, Италия, Испания и др.) используются повышенные ставки НДС, применяющиеся к предметам роскоши и отдельным видам услуг.

Расчет налоговых обязательств по НДС может осуществляться следующими методами: а) прямым аддитивным; б) косвенным аддитивным; в) методом прямого вычитания; г) зачетным методом (косвенное вычитание, или инвойсный метод). Наиболее широко применяется зачетный метод, при котором размер НДС, подлежащего уплате, рассчитывается как разница между НДС, полученным от покупателей, и НДС, уплаченным продавцом. (Данный метод определения налоговых обязательств по НДС стал основным в Российской Федерации.)

Использование НДС в налоговых системах нередко порождает целый ряд проблем. Достижение наибольшей эффективности во взимании НДС возможно только при условии тотального контроля налоговых органов за всеми налогоплательщиками, находящимися в экономической цепочке от добычи сырья до реализации изделий конечному потребителю. Для эффективного взимания индивидуальных акцизов достаточно только наличия жесткого контроля над производителями подакцизных товаров, число которых по сравнению с плательщиками НДС меньше в десятки, а иногда и в сотни раз.

Наибольшие и стабильные поступления НДС в бюджет дают крупные промышленные и торговые предприятия. Как правило, проблемной сферой при применении НДС являются предприятия розничной торговли, особенно в тех случаях, когда розничная торговля ведется индивидуальными предпринимателями. НДС представляет собой налог, по которому практически полностью отсутствуют легальные способы минимизации налоговых выплат. Но если налоговые органы не в состоянии обеспечить одновременный контроль за покупателями и поставщиками товаров (работ, услуг), то могут возникнуть многочисленные возможности

по уклонению от уплаты налога, в частности путем составления фиктивных счетов-фактур. Для взимания НДС и контроля над его уплатой необходимы условия — жесткая система периодической отчетности, а также весьма сложные расчеты, что обуславливает необходимость содержания расширенного штата профессиональных бухгалтеров и значительных расходов. Такие требования могут быть невыполнимыми для индивидуальных предпринимателей, что, в свою очередь, суживает сферу применения НДС. В большинстве стран от уплаты НДС освобождаются промышленные и торговые предприятия с небольшим оборотом, либо для них устанавливаются более длительные налоговые периоды и отдельные особенности по расчету налоговых обязательств и уплате налога. От уплаты НДС обычно освобождаются физические и юридические лица, являющиеся плательщиками промыслового налога.

**Налог с продаж** представляет собой косвенный налог, объектом обложения которым выступают обороты по реализации товаров и (или) услуг. Налоги с продаж могут подразделяться на общие и специальные. Специальные налоги с продаж, по сути, представляют собой *разновидность акцизного налогообложения*. В отличие от НДС налог с продаж обычно взимается только в сфере реализации товаров (работ, услуг), а объектом реализации выступает весь совокупный оборот предприятия (физического или юридического лица), осуществляющего розничную торговлю или предоставляющего услуги населению. Наиболее широко данный налог применяется в США, где он устанавливается законодательными органами отдельных штатов. Поступления по налогу с продаж в общих налоговых поступлениях составляют около трети. Одновременное взимание и НДС, и налога с продаж применялось в Российской Федерации до 1 января 2004 г.

**Таможенные пошлины и сборы** взимаются с провозимых через национальную границу товаров по ставкам, предусмотренным таможенным тарифом. Таможенные пошлины подразделяются на вывозные (взимаемые государством при экспорте товаров), ввозные (взимаемые с импортируемых товаров) и транзитные (взимаются при переходе иностранного груза через границу данной страны, следующего через ее территорию для потребления в третьей стране). В зависимости от целей таможенные пошлины и сборы подразделяются на фискальные (играющие значительную роль

в доходах бюджета), протекционистские (защищающие внутренний рынок от проникновения иностранных товаров), антидемпинговые (разновидность протекционистских пошлин), преференциальные (льготные пошлины, обычно устанавливаемые в отношении товаров, происходящих из определенных государств, в соответствии с условиями договоров). Фискальное значение таможенных пошлин и сборов в развитых странах, как правило, невелико.

## 3.2. Налогообложение доходов физических и юридических лиц

### 3.2.1. Налогообложение доходов физических лиц

Налоги на доходы физических лиц чрезвычайно многообразны. Подоходное налогообложение получило наибольшее распространение после Первой мировой войны. Подоходный налог в каждой стране имеет свои особенности, обусловленные историческими, политическими, экономическими и иными факторами. Однако можно выделить некоторые общие черты, характерные для большинства развитых стран.

*Налогоплательщиками* выступают физические лица, достигшие совершеннолетия, а также несовершеннолетние — по отдельным видам доходов. Налогоплательщики, как правило, подразделяются на *резидентов и нерезидентов*. Главный критерий для определения резидентства — пребывание физического лица в стране на протяжении определенного периода в течение финансового года. В большинстве стран этот период составляет шесть или более месяцев (свыше 183 календарных дней). Если этот критерий для конкретного случая недостаточен, то используются следующие дополнительные критерии: привычное жилище (основное жилье), центр жизненных интересов, национальность, гражданство и т.д.

Смысл деления налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов состоит в том, что резиденты несут *полную* налоговую ответственность с мирового (глобального) дохода, т.е. подлежат подоходному налогообложению по всем источникам — как внутренним, так и внешним, а нерезиденты несут *ограниченную* налоговую ответственность,



т.е. налогообложению подлежат только доходы из источников, расположенных в данной стране. Отдельные страны устанавливают другие правила. В США, к примеру, система разделения физических лиц на резидентов и нерезидентов применяется только в отношении неграждан США (граждан других государств и лиц без гражданства), а все граждане США несут полную налоговую ответственность.

*Исходной базой* для расчета налоговых обязательств выступает *совокупный годовой доход налогоплательщика*, в который включаются все доходы, полученные данным физическим лицом в течение налогового (финансового) года от источников, указанных в налоговом законодательстве. В совокупный годовой доход, как правило, включаются наряду с заработной платой, доходами от предпринимательской деятельности другие выплаты и поступления: пособия, оплата натурой, компенсационные выплаты, а также полученные материальные и нематериальные выгоды.

Ни в одной стране мира совокупный годовой доход налогоплательщика не совпадает с налогооблагаемым доходом, к которому применяется действующая шкала ставок подоходного налога. Налогооблагаемый доход по сравнению с совокупным годовым доходом всегда *меньше на сумму* разрешенных в соответствии с законодательством *вычетов*. Эти вычеты состоят, как правило, из необлагаемого минимума, профессиональных расходов, различного рода индивидуальных, семейных вычетов, вычетов на детей, сумм фактически уплаченных взносов в различного рода фонды социального назначения и обязательного страхования. Система разрешенных вычетов для определения налоговых обязательств физического лица имеет огромное значение. Большинство экспертов оценивают уровень налогообложения в той или иной стране, исходя не из размеров налоговых ставок, а из того, какой объем налоговых вычетов разрешено использовать в данной стране.

Наряду с налоговыми вычетами из совокупного дохода используется система *налоговых зачетов*. Если налоговый вычет применяется для исчисления налогооблагаемого дохода, то налоговый зачет уменьшает уже полученную в результате расчетов сумму налогооблагаемого дохода, т.е. это те суммы, на которые налогоплательщик может уменьшить свои обязательства по подоходному налогу.

Кроме вычетов из совокупного дохода и зачетов по налогооблагаемому доходу, носящих универсальный характер,

т.е. действие которых распространяется на все категории налогоплательщиков, действуют специальные *налоговые льготы*. Для получения права на эти льготы необходимо подтверждение каких-либо особых обстоятельств.

Ставки подоходного налогообложения всегда устанавливаются законом. Изменение ставок подоходного налогообложения (так же, как и ставок по другим налогам) не допускается в течение всего налогового периода. Как правило, невозможен и пересмотр других существенных условий подоходного налогообложения. Во всех странах действует категорический запрет на предоставление индивидуальных налоговых льгот, т.е. льгот, которые могут получить отдельные лица. Льготы предоставляются только *категориям лиц*, т.е. всем без исключения лицам, которые могут подтвердить наличие оговоренных в законе особых обстоятельств.

Во всех развитых странах *ставки* по подоходному налогу являются *прогрессивными* и, как правило, построены по системе сложной прогрессии. Для большинства развитых стран в последние десятилетия характерны следующие изменения в ставках подоходных налогов: значительное снижение предельных (максимальных) ставок, сокращение числа применяемых ставок, увеличение размеров необлагаемого минимума, индивидуальных и семейных вычетов. Следовательно, можно говорить о возникновении тенденции плавного перехода от прогрессивного к пропорциональному налогообложению доходов.

В подавляющем большинстве стран *супруги* имеют право уплаты подоходного налога и определения обязательств по нему как *по индивидуальной*, так и *по совместной системе* налогообложения. В тех случаях, когда применяется система совместного налогообложения дохода семьи, при определении налоговых обязательств к налогооблагаемому доходу применяются пониженные ставки.

Расчет налоговых обязательств по подоходному налогу осуществляется самими *налогоплательщиками*. Налогоплательщик несет административную и уголовную ответственность за информацию, представляемую в налоговые органы, за правильность определения налоговых обязательств, своевременность уплаты налогов и подачу сведений в налоговые органы. Наряду с уплатой налога по декларации во всех странах действуют системы удержания налога у источника выплаты дохода.

Налоги на доходы физических лиц чаще всего относятся к группе общегосударственных (центральных, федеральных, конфедеральных) налогов, хотя во многих странах действуют различного рода дополнительные налоги на доходы физических лиц, надбавки к центральным налогам, поступающие в бюджеты регионов (штатов, провинций, земель) и в бюджеты органов местного самоуправления (городов, районов, округов, муниципалитетов, тауншипов и т.д.). При этом регламентация по взиманию налогов на доходы физических лиц, как правило, отнесена к исключительной компетенции центрального уровня власти (федерации, конфедерации). На общегосударственном уровне определяются объекты налогообложения, методика определения налогооблагаемого дохода, уровень общенациональных ставок, условия и размеры предоставляемых универсальных и специальных вычетов и зачетов, общие условия предоставления и получения налоговых льгот, сроки и порядок уплаты налогов и предоставления отчетности. На региональном и местном уровнях обычно могут изменяться лишь размеры ставок по дополнительным налогам или надбавкам к общенациональным налогам на доходы. Кроме того, в отдельных странах разрешено применять местные льготы для определенных категорий лиц, однако правила применения таких льгот в подавляющем большинстве стран также устанавливаются на общенациональном уровне. В федеративных и конфедеративных государствах могут существовать самостоятельные налоги на доходы физических лиц либо применяться различного рода надбавки к общегосударственному подоходному налогу.

*Налоговый период* по подоходному налогообложению физических лиц составляет один год. В большинстве случаев этот период совпадает либо с календарным годом, либо с установленным законодательно финансовым (налоговым, фискальным) годом.

Практически во всех странах налогоплательщику предоставляется возможность при расчете налоговых обязательств в той или иной форме *учитывать* фактически понесенные и документально подтвержденные *убытки прошлых лет*. В ряде стран разрешено при наличии соответствующих, определенных в законодательстве обстоятельств рассчитывать размер налоговых обязательств текущего года с учетом расходов будущих периодов.

*Основные различия* при исчислении налоговых обязательств физических лиц по подоходному налогообложению в развитых странах заключаются в следующем:

— расчет совокупного годового дохода, скорректированного валового дохода и налогооблагаемого дохода имеет свои особенности; существуют важные, а иногда и принципиальные различия в правилах по определению источников доходов;

— состав дохода, включаемого в совокупный годовой доход, отличается своей спецификой часто не только в одной стране, но и на региональном (земельном, провинциальном, штатном) уровне. Последнее особенно характерно для стран с федеративным и конфедеративным устройством. Для налогоплательщика также большое значение может приобретать специфика определения момента получения дохода;

— имеются различия при определении категории «объект налогообложения», т.е. объектом может выступать доход каждого члена семьи в отдельности или может применяться совокупное налогообложение дохода всей семьи как единого целого. Отдельные виды доходов могут быть самостоятельными объектами налогообложения;

— наиболее многообразен состав и характер налоговых зачетов, вычетов и льгот, применяемых при расчете величины налогооблагаемого дохода, определении величины налогового оклада или окончательных обязательств налогоплательщика;

— отмечаются существенные различия как в системах построения шкалы обложения подоходными налогами, так и в уровне минимальных, стандартных (средних) и максимальных ставок;

— значительным разнообразием характеризуются правила, регламентирующие налогообложение иностранных граждан, осуществляющих деятельность в стране, а также системы налогообложения граждан, длительное время работающих за рубежом и получающих доходы из иностранных источников. Правила, регламентирующие применение иностранного налогового кредита для принятия инвестиционных решений физическим лицом, могут иметь не менее важное значение, чем общий уровень налогообложения в той или иной стране.

*Схема определения налоговых обязательств* по подоходному налогу с физического лица выглядит следующим образом. Совокупный годовой доход, состоящий из валовой вы-

ручки от реализации товаров и услуг, поступления рентных платежей, доходов от реализации движимого и недвижимого имущества и прочих доходов, уменьшается на сумму разрешенных вычетов, состоящих из выплат заработной платы работающим по найму, расходов на содержание движимого и недвижимого имущества, рентных платежей, налогов, уплаченных в бюджеты органов местного самоуправления и регионов, поимущественных налогов, процентов за привлеченный для деловых целей кредит, взносов в фонды социального страхования и социального обеспечения бесприбыльных организаций, а также на сумму других расходов и платежей, разрешенных налоговым законодательством к вычету в определенных размерах. Кроме того, совокупный годовой доход уменьшается на суммы специальных вычетов, а также убытков прошлых лет при определении налоговых обязательств текущего периода.

Вышеперечисленные вычеты могут быть разрешены лишь при документальном подтверждении и обосновании необходимости их осуществления. Максимальный размер вычетов устанавливается в законодательном порядке либо как процент от валового дохода, либо в твердой сумме. В ряде стран при исчислении налогооблагаемого дохода предусмотрена возможность вычета суммы выходного пособия при увольнении, выплат по системе социального обеспечения, выплат по болезни, выплат определенным категориям лиц (участникам военных действий, семьям погибших, инвалидам и т.д.).

В результате всех вычетов из скорректированного валового дохода образуется налогооблагаемый доход, к которому и применяется действующая шкала ставок подоходного налога.

Приведенная общая схема расчета обязательств по подоходному налогу имеет значительную специфику в каждой отдельно взятой стране, где специальные налоговые льготы могут быть предоставлены как в форме вычетов, так и в форме налоговых кредитов, т.е. зачета каких-либо произведенных платежей. Освобождение от налогообложения какого-либо вида доходов непосредственно оговаривается в налоговом законодательстве или принимает форму разрешенного налогового вычета либо скидки. Зачастую исключение отдельного вида дохода из совокупного годового дохода для целей налогообложения по подоходному налогу может быть связано с наличием дополнительного налого-

обложения, не входящего в систему налогообложения подоходным налогом и регулируемого на основании иных законодательных актов. В совокупный годовой доход для целей налогообложения подоходным налогом обычно включаются все основные доходы работающих по найму, а также дополнительные выплаты, доплаты, премии, выплаты сверх основной заработной платы, не имеющие компенсационного характера.

Для последних десятилетий характерна *тенденция расширения налоговой базы по подоходному налогообложению*. Наряду с денежными выплатами в совокупный годовой доход включаются выплаты в товарно-материальной форме, а также в форме привилегий. Так, в совокупный годовой доход служащих компаний включаются расходы компании по предоставлению этим служащим автотранспорта, специальных займов по льготным ставкам, жилища на льготных условиях, на получение товаров и услуг со скидкой, бесплатное питание, расходы на образование за счет компании, на оплату медицинских услуг и ряда других.

В этих случаях для определения налоговой базы плательщик обязан к сумме денежных и материальных выплат, составляющих его доход, прибавить разницу между обычной (рыночной) ценой приобретенных товаров или полученных услуг и фактически уплаченной за них суммой.

Доходы руководителей компаний, поступающие в форме косвенных выплат, компенсаций, льгот и привилегий, в последние годы практически во всех странах имели тенденцию к увеличению. Для предотвращения уклонения от уплаты налогов законодатели расширяют базу по налогообложению доходов физических лиц и значительно расширяют объем обязательной отчетности по подоходному налогу с физических лиц и корпорационному налогу. Невключение каких-либо из указанных сумм в декларацию может служить основанием как для административных санкций, так и для уголовного преследования. Занижение размеров полученных косвенных выплат, выгод и льгот обычно квалифицируется как умышленное сокрытие доходов от налогообложения.

Во всех странах в совокупный годовой доход включаются доходы от предпринимательской деятельности. Некоторые виды предпринимательской деятельности облагаются самостоятельным промысловым (профессиональным) налогом. При этом из совокупного годового дохода предпринимате-

лей вычитаются производственные издержки, а также ряд иных расходов, предусмотренных законодательством всех развитых стран.

Пассивные доходы, такие, как дивиденды, проценты по облигациям и по остаткам на счетах банков, проценты по государственным, муниципальным и другим ценным бумагам, могут как включаться в совокупный годовой доход налогоплательщика для целей налогообложения подоходным налогом, так и исключаться из налогооблагаемой суммы. Пассивные доходы, как правило, облагаются налогом по льготным ставкам либо на основании специальных статей законов, регламентирующих подоходное налогообложение физических лиц, либо на основании отдельных специальных законов.

Доходы, получаемые от владения недвижимостью, во всех странах включаются в базу обложения налогами на доходы физических лиц, однако доходы, получаемые от реализации недвижимого имущества, могут облагаться как в рамках подоходного налогообложения, так и на основании действующих самостоятельных налогов на прирост капитала.

Кроме того, в подавляющем большинстве стран из совокупного годового дохода налогоплательщика вычитаются суммы взносов по обязательному страхованию. В отдельных странах налогоплательщик обязан показывать сумму совокупного годового дохода без вычета взносов по обязательному страхованию, при этом он получает возможность на зачет этих сумм при окончательном расчете налоговых обязательств.

В большинстве развитых стран в совокупный годовой доход налогоплательщика включаются полученные алименты, различного рода единовременные выплаты и пособия, в том числе пенсии, а также выплаты и пособия по безработице.

Как правило, в состав совокупного дохода для целей налогообложения не включаются дарения от физических лиц, призы и награды, различного рода компенсации за ущерб, причиненный здоровью, стипендии.

### 3.2.2. Налогообложение доходов корпораций

*Налог на прибыль* акционерных обществ (*корпорационный налог*) получил распространение в развитых странах в связи с развитием форм деятельности, основанных на принципе ограниченной ответственности. Все предприятия,

действующие в странах с рыночной экономикой, можно объединить *в три группы*: индивидуальные предприятия; предприятия, основанные на объединении лиц; предприятия, основанные на объединении капиталов.

Доходы *индивидуальных предпринимателей* облагаются подоходным налогом либо промысловым налогом (аналог промыслового налога в Российской Федерации — ЕНВД для отдельных видов деятельности).

Доходы *предприятий, основанных на объединении лиц*, обычно *не облагаются* какими-либо налогами; подоходным налогом *облагаются доходы владельцев* этих предприятий. Индивидуальные предприниматели и владельцы предприятий, основанных на объединении лиц, как правило, несут неограниченную (полную) ответственность по долгам своего предприятия.

К предприятиям, основанным на объединении капиталов, относятся предприятия с ограниченной ответственностью, т.е. его владельцы (акционеры) несут по его обязательствам ответственность в пределах своей доли в уставном капитале. Компании с ограниченной ответственностью признаются юридическими лицами и являются плательщиками корпорационного налога. *Объект обложения* корпорационным налогом — валовой доход предприятия, за исключением фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, совершенных с целью получения доходов. От корпорационного налога, как правило, *освобождаются* организации, в соответствии с уставом не ставящие своей целью получение прибыли. К таким организациям относятся различного рода ассоциации, фонды, партии, клубы и иные объединения при соблюдении следующих условий: они не допускают возврата средств, внесенных учредителями, не распределяют в их пользу получаемые доходы, не накапливают в какой-либо форме доходы, а используют их в установленном порядке на цели, предусмотренные уставом. Нарушение хотя бы одного из вышеперечисленных условий приводит к потере безналогового статуса, и все доходы, полученные организацией в период, когда произошло такое нарушение, могут подлежать обложению корпорационным налогом.

Система налогообложения прибыли компаний во всех странах тесно увязана с системой подоходного налогообложения физических лиц. В ряде стран корпорационный налог рассматривается не как самостоятельный вид налогоо-



бложения, а как своеобразная надбавка (дополнительный элемент) к подоходному налогообложению физических лиц. В качестве примера можно назвать США, где большинство норм, регулирующих обложение корпорационным налогом, построено на принципах обложения физических лиц, и постановления судов по подоходному налогу с физических лиц автоматически применяются в делах, связанных с корпорационным налогом.

*Взаимодействие* подоходного налогообложения физических и юридических лиц может быть *построено на принципах*:

- полного освобождения от налога распределяемой прибыли;
- уменьшения налогообложения прибыли на уровне акционеров;
- уменьшения налогообложения прибыли на уровне компании;
- организации системы двойного налогообложения как прибыли акционерного общества, так и личного дохода.

Система полного освобождения от налога распределяемой прибыли может быть организована как на уровне компаний, так и на уровне акционеров. Система уменьшения налогообложения прибыли на уровне акционеров может основываться на использовании системы зачета (налогового кредита) налога, уплаченного компанией в отношении распределяемой прибыли. Сумма налогового зачета (кредита) включается в совокупный налогооблагаемый доход физического лица, но вычитается из облагаемого дохода корпорации.

Система уменьшения налогообложения прибыли на уровне компании может строиться как на основе разных ставок, применяемых для распределяемой (низкая ставка) и нераспределяемой прибыли (повышенная ставка), так и на основе частичного освобождения от налогообложения распределяемой прибыли. Система двух ставок для распределяемой и нераспределяемой прибыли компаний используется в Германии. Система экономического двойного налогообложения корпорационным и личным подоходным налогом (так называемая классическая система налогообложения) предполагает последовательное обложение дохода корпорации, так и дохода акционера. Однако последнюю систему не следует считать менее благоприятной для физических лиц, так как именно при классической системе

обычно используется пониженный по сравнению с другими системами уровень ставок налогообложения дивидендов. На практике многие страны используют комбинации указанных систем освобождения от налогов прибыли на определенных уровнях.

Налоги на доходы юридических лиц могут вводиться как на центральном, так и на региональном, а зачастую и на местном уровнях. Во всех странах *подходные налоги с юридических* лиц относятся к основным источникам доходов *центральных* (федеральных, конфедеральных) *бюджетов*. На уровне регионов (штатов, земель, провинций, кантонов) применяются как самостоятельные *подходные* налоги с юридических лиц, так и региональные надбавки к *центральному* налогам.

Ставки *центральных* налогов на прибыль юридических лиц, как правило, являются пропорциональными, их уровень в зависимости от применения систем зачетов колеблется от 28% в Швеции до 53,2% в Италии.

Необходимое условие для обложения корпорационным налогом — коммерческая деятельность, осуществляемая юридическим лицом. Определение коммерческой или промышленной деятельности дается в нормах гражданского и налогового законодательства страны. Во Франции, например, под коммерческой (промышленной) деятельностью понимается деятельность, связанная с продажей, перепродажей, подрядом, предоставлением услуг, посредничеством, ведением банковских страховых и других операций, добычей сырья, его переработкой, производством готовой продукции или полуфабрикатов, перевозкой, хранением, осуществлением ремесленного производства.

Коммерческая деятельность может подразделяться на активную и пассивную. В большинстве стран для налогообложения доходов от активной и пассивной коммерческой деятельности либо предусматриваются различные режимы налогообложения, либо действует определенная специфика по налогообложению доходов от пассивной коммерческой (экономической) деятельности на льготных условиях. К доходам от пассивной деятельности, как правило, относятся проценты, дивиденды и рентные поступления.

*Общая схема* определения налогооблагаемого дохода по корпорационному доходу *аналогична* *схеме* *определения* *налогооблагаемого* *дохода* *физических* *лиц*. Из валового дохода, включающего выручку от реализации товаров и услуг, про-

центов, дивидендов, рентных поступлений, доходов от реализации имущества и прочих доходов, вычитаются доходы, освобождаемые от обложения корпорационным налогом, налоги, уплаченные с имущества, в бюджеты региональных и местных органов власти, материальные затраты, связанные с производством и реализацией, расходы на заработную плату и обязательные отчисления в фонды социального назначения, амортизационные отчисления, уплаченные проценты и рентные платежи, отчисления в фонды предприятия в соответствии с действующим законодательством. В результате этих вычетов образуется скорректированный (адаптированный, урегулированный) доход.

Порядок и размеры производимых вычетов и уменьшения дохода определяются законодательством. Практически во всех странах существуют расхождения между правилами расчета налогооблагаемой прибыли и правилами бухгалтерского учета. Для целей налогообложения некоторые доходы могут не учитываться. В то же время может существовать целый ряд правовых норм, на основании которых определенные виды приростов стоимости, размеров переоценок основных средств и товарных запасов, отчислений включаются в налогооблагаемый доход даже в том случае, если они не являются таковыми по внутренним или международным правилам бухгалтерского учета.

Для вычета затрат, связанных с производством и реализацией товаров и услуг, необходимым условием является наличие связи между полученным доходом и произведенными расходами. Вычет расходов, не связанных с получением дохода, может быть оспорен (опротестован) налоговыми органами. В этом случае неправильно произведенные вычеты будут рассматриваться как уменьшение или сокрытие налогооблагаемого дохода. Не разрешается относить на издержки по текущей деятельности затраты капитального характера, которые должны списываться в порядке, предусмотренном для амортизационных отчислений.

Существуют многочисленные правила в отношении выплат заработной платы, особенно для членов советов директоров и руководящего исполнительного аппарата предприятия. Заработная плата этих категорий служащих должна соответствовать выплатам на других аналогичных предприятиях, в противном случае превышение может рассматриваться как объект обложения корпорационным на-

логом. Подобные правила применяются также и в отношении уплаты процентов и рентных платежей.

Значительная *специфика* существует в отношении *отчислений в амортизационные фонды*. Нормы и правила проведения амортизационных отчислений устанавливаются в законодательном порядке, их нарушение также может рассматриваться как сокрытие объекта налогообложения со всеми вытекающими последствиями. Нормы амортизационных отчислений, как правило, являются не фиксированными, а предельными, что означает, с одной стороны, невозможность их превышения, а с другой — разрешает предприятию устанавливать уровень отчислений произвольно. Амортизации подлежат как материальные (вещественные, осязаемые) активы — здания, машины, оборудование, сооружения и т.д., так и нематериальные (невещественные, неосязаемые) активы: авторские права, торговые марки, патенты и т.д.

*Амортизация* может быть пропорциональной или ускоренной. При *пропорциональной* амортизации предусматривается списание стоимости амортизированного актива ежегодными равными долями на протяжении всего периода, а при ускоренной амортизации большая доля стоимости списывается в первые годы. *Ускоренная* амортизация в отличие от пропорциональной не является обязательной. Обычно пропорциональная амортизация применяется в отношении пассивной части основных фондов (здания и сооружения), а активная часть основных фондов (машины, станки, оборудование, установки) амортизируется в ускоренном режиме.

Помимо амортизационных отчислений большое значение имеют *отчисления* в различного рода *специальные резервные фонды*. Количество таких фондов может исчисляться десятками. К основным из них относятся фонды покрытия сомнительных долгов, покрытия расходов и убытков будущих периодов, таких, как обесценение материальных и товарных запасов, валютные риски, и др.

Специальной льготой может быть первоначальная налоговая скидка, применяемая в отдельных промышленно развитых странах, представляющая собой единовременное освобождение от налогообложения части прибыли. Скидка предоставляется в первый год использования оборудования как дополнение к амортизационным отчислениям. Впервые подобная мера была введена в Великобритании

(1945 г.), Нидерландах (1950 г.), затем во Франции, ФРГ, Италии и ряде других государств. Цель первоначальной налоговой скидки — стимулирование предпринимателей к увеличению вложений в основной капитал. Скидка устанавливается в процентах от стоимости основного капитала и дифференцируется в зависимости от его структуры, отрасли промышленности, а в некоторых странах (например, в Италии) — от района страны. Первоначальная налоговая скидка положила начало ускоренной амортизации. Британские компании в год приобретения нового промышленного оборудования имели возможность уменьшить облагаемую прибыль на сумму скидки. В начале 1950-х гг. скидка была установлена в размере 5–20% стоимости основного капитала, позже была значительно повышена, в частности, действовала 60-процентная скидка для новых капиталовложений в оборудование. С апреля 1972 г. она была упразднена в связи с введением свободной амортизации для машин и оборудования, при которой предприниматель имеет право сам определять сумму амортизационных отчислений. Скидка сохранена для промышленных зданий.

В некоторых государствах право на увеличение амортизационных отчислений предоставляется не только в первый год эксплуатации основного капитала, но и в последующие годы. Кроме повышенных норм амортизационных отчислений компании имеют право выбора метода амортизационных отчислений (уменьшение остатка при удвоенной норме амортизации, равномерное ежегодное списание).

Систему вычетов из валового дохода часто дополняет система налоговых кредитов. *Налоговый кредит* представляет собой вычет из суммы начисленных налоговых обязательств<sup>1</sup>. Налоговые кредиты можно подразделить на три группы:

- кредиты по ранее уплаченным налогам, т.е. уменьшение суммы налоговых обязательств на величину уплаченных, главным образом за рубежом, налогов;
- инвестиционные кредиты, вычеты определенной части фактически произведенных инвестиций;
- специальные налоговые кредиты (по стимулированию научно-исследовательских работ, занятости определенных категорий рабочих и служащих, профессиональному обучению и др.).

<sup>1</sup> В Российской Федерации под налоговым кредитом, по сути, понимается только отсрочка (рассрочка) налогового платежа.

Наряду с общими налоговыми режимами в ряде стран действуют специальные налоговые режимы по отраслям экономики. К таким отраслям обычно относятся сельское хозяйство, лесное хозяйство, горнодобывающая, нефтяная и газовая промышленность, энергетика. Для этих отраслей могут применяться особые системы амортизации основных фондов, вводиться дополнительные инвестиционные льготы.

Важное значение для определения уровня налогового бремени по корпорационному налогу имеют законодательно установленные *режимы зачета или компенсации* понесенных *убытков*. Как правило, убытки подразделяются на коммерческие (по текущей деятельности) и некоммерческие, включающие потерю капитала (уменьшение стоимости), потерю дохода от земельной собственности. Коммерческие убытки подлежат вычету из дохода отчетного периода, а также могут быть перенесены на будущие периоды. Некоммерческие убытки подлежат вычету только в определенных размерах и принимаются в зачет только в отношении доходов от прироста стоимости определенных активов. Другими словами, уменьшение стоимости капитала может быть компенсировано лишь путем вычета из дохода от прироста капитала того же вида активов за один и тот же период. Возможности зачетов в отношении доходов от прироста капитала в будущие периоды ограничены.

Важную группу налоговых льгот представляют собой *отсрочки по уплате налогов*. Для налогоплательщика отсрочка по уплате равноценна предоставлению беспроцентного, или льготного, банковского кредита. Широкое распространение получили отсрочки, предоставляемые по отраслевому принципу. Особые режимы отсрочек по уплате налогов предоставляются в сфере страхования, инвестиционной деятельности, добывающей промышленности, сельском хозяйстве, при экспорте отдельных видов товаров и услуг. Так, страховые компании Великобритании имеют отсрочку по уплате корпорационного налога сроком в три года, т.е. в текущем финансовом году осуществляется фактическое погашение налоговых обязательств, возникших три года назад. Наряду с отраслевыми отсрочками могут предоставляться отсрочки и рассрочки по уплате корпорационного налога в связи с особыми обстоятельствами.

Уплата корпорационного налога осуществляется *равными долями в течение года ежемесячно* (реже — ежеквар-

тально). Иногда для отдельных категорий плательщиков устанавливаются особые сроки по внесению платежей. По истечении года на основании представления годовой налоговой декларации осуществляется определение окончательных налоговых обязательств и производится либо доплата налога, либо компенсация суммы переплаты.

Как для недоимок, так и для переплат предусматриваются системы корректировки на базе действующей в стране учетной ставки центрального банка, т.е. если в течение одного квартала имело место превышение фактически уплаченных сумм по сравнению с налоговыми обязательствами за тот же период, то сумма превышения должна быть увеличена на процентную ставку центрального банка, а при недоплате налога за определенный период в таком же порядке должна быть увеличена сумма недоплаты. Переплаты могут быть по выбору налогоплательщика либо возвращены путем перечисления на его счет, либо приняты к зачету в счет погашения налоговых обязательств будущего периода.

Доля корпорационного налога в структуре обязательных отчислений (платежей) в развитых странах составляет 5–10%, что в несколько раз меньше доли поступлений по подоходному налогу с физических лиц. Это связано со стремлением государств облагать налогами главным образом доходы, перераспределяемые на нужды личного потребления, стимулируя инвестиционную активность.

### 3.3. Налогообложение имущества и перехода права собственности на имущество

#### 3.3.1. Налогообложение имущества

Налогообложение имущества в развитых странах осуществляется на основе двух *групп налогов*: налогов на совокупную стоимость имущества и налогов на отдельные виды имущества. Налоги на совокупную стоимость имущества, в свою очередь, подразделяются на налоги на личное состояние физических лиц и налоги на имущество юридических лиц.

*Налогом на личное состояние* облагается стоимость имущества физических лиц, за вычетом обязательств, возникающих в связи с владением имуществом. Оценка имущества

производится на основе рыночной, или кадастровой, стоимости, определяемой в соответствии с методами, установленными законом. Как правило, от обложения налогом на личное состояние освобождаются мебель и иная домашняя утварь, произведения искусства, патенты, страховые полисы, определенные виды частных коллекций (книг, марок), транспортные средства личного пользования, а также здания, строения, земельные участки в тех случаях, когда они подлежат обложению специальными налогами.

Налог на личное состояние может взиматься *либо по единой ставке, либо в соответствии со шкалой прогрессивного налогообложения*. Единая ставка налогообложения применяется в Германии, Бельгии, Исландии и Люксембурге. Система прогрессивного налогообложения действует в Швеции, Финляндии, Норвегии, Испании и Швейцарии. В других развитых странах указанный вид налогообложения не применяется.

Важная особенность налога на личное состояние заключается в достаточно высокой первоначальной сумме, с которой начинается обложение. Кроме того, обычно предусматриваются значительные льготы, предоставляемые различным категориям плательщиков. В структуре общих налоговых поступлений доля налогов на личное состояние редко превышает 0,5%. Единственной страной, где доля этого налога существенна, является Швейцария. В начале 1990-х гг. доля налогов на личное состояние в общем объеме налоговых поступлений в этой стране составляла около 2,2%, что объясняется спецификой швейцарской налоговой системы.

С налогом на личное состояние в принципе сходна система ежегодного *налогообложения имущества юридических лиц*. Эти налоги объединяет объект налогообложения — совокупная стоимость различных видов имущества, за вычетом обязательств, связанных с владением или распоряжением, и иных предоставляемых льгот. Поступления по данному виду налогов в общем объеме налоговых поступлений к началу 1990-х гг. составляли: в Люксембурге — 2,93%, в Швейцарии — 1,49, в Германии — 0,9, в Канаде — 0,85, в Австрии — 0,65, в Норвегии — 0,35, в Финляндии — 0,02, в Швеции — 0,01%. В остальных странах ОЭСР система единого налогообложения имущества юридических лиц не применяется.



Специальные *налоги на отдельные виды имущества* отличаются чрезвычайным разнообразием. Чаще всего этими налогами облагаются жилые дома, строения, сооружения и установки, застроенные и незастроенные земельные участки, средства транспорта (грузовые и легковые автомобили, мотоциклы, моторные лодки, самолеты и др.).

Все поимущественные налоги относятся к региональным, или местным, налогам, однако часто на центральном (федеральном, конфедеральном) уровне осуществляется общая регламентация их взимания. Специальные поимущественные налоги являются исторически самыми устойчивыми налогами. Доля поступлений по этим налогам в общем объеме налоговых поступлений в развитых странах сильно различается. Так, если в Великобритании эта доля составляет свыше 10%, то в Бельгии, Греции, Австрии, Италии, Люксембурге, Турции, Финляндии, Швейцарии и Швеции, Испании она не превышает 1%. К странам с высокой долей поступлений по налогам на отдельные виды имущества относятся США (свыше 9%), Канада (свыше 8%), Новая Зеландия (около 6%), Австралия (почти 5%), Ирландия (2,5%), Франция (около 2%).

Наибольшая доля поступлений по поимущественному налогообложению принадлежит налогам, взимаемым с недвижимости. При налогообложении строений и сооружений условия обложения обычно дифференцируются в зависимости от материала строений, способа крепления к земле, по размерам и назначению. Как правило, существенно различаются условия налогообложения жилых домов и строений промышленного или иного хозяйственного назначения.

Налогообложение земельных участков различается в зависимости от хозяйственного назначения. Существуют различные системы налогообложения застроенных земельных участков, земель, используемых в сельском хозяйстве, и незастроенных земельных участков, не используемых для сельскохозяйственного назначения. Ставки этих налогов обычно устанавливаются в процентах от кадастровой стоимости земельного участка. От этих налогов могут освобождаться объекты, находящиеся в государственной собственности, в собственности органов местного самоуправления, а также в собственности ряда организаций, список которых устанавливается законодательно.

От поимущественных налогов следует отличать *налоги на доходы от реализации имущества и налоги на доходы от владения или распоряжения имуществом*. Эти группы налогов имеют разные объекты обложения:

1) объект обложения поимущественными налогами — стоимость имущества (или ее оценка);

2) налогами на доходы от реализации имущества облагается разница между продажной и покупной ценами;

3) объекты обложения налогом на доходы от владения имуществом — как правило, арендные платежи, получаемые собственником от сдачи имущества в аренду.

Налогообложение доходов второго и третьего типов осуществляется либо в рамках общей системы подоходного налогообложения (налог на доходы физических лиц и корпорационный налог), либо путем введения специальных (дополнительных) налогов. К таким специальным налогам относится налог на прирост капитала, взимаемый с доходов от реализации определенных видов имущества (ценных бумаг, застроенных и незастроенных земельных участков, зданий, строений, сооружений). Доходы от владения и распоряжения имуществом, несмотря на то что они чаще всего облагаются налогом в рамках общей системы подоходного налогообложения, имеют определенную специфику. Эти доходы облагаются налогом не только с учетом расходов на приобретение и содержание имущества: к ним почти всегда применяются особые режимы определения налоговой базы, для них характерны относительно высокий необлагаемый минимум, система различного рода зачетов и скидок.

Определение налоговой базы при обложении доходов от реализации и владения имуществом всегда осуществляется с учетом индекса инфляции, применяемого к ценам приобретения и расходам на содержание имущества. Во всех развитых странах ежегодно публикуется официальный индекс инфляции, на размер которого корректируются (увеличиваются) расходы по приобретению и содержанию имущества либо вычитаемые из доходов от реализации, либо учитываемые при определении налоговых обязательств по доходам в форме рентных платежей. Система индексации может применяться для пересчета первоначальной (покупной, балансовой) стоимости имущества.

Налогообложение имущества, особенно отдельных его видов, зачастую не связано с подоходным налогообложением. Нередко этим занимаются разные службы. Например,

в США специалисты, производящие оценку стоимости недвижимого имущества, даже не имеют доступа к информации о доходах налогоплательщиков. Поимущественным налогообложением занимаются налоговые органы отдельных штатов, а налогообложение доходов осуществляется федеральным органом — Службой внутренних доходов. Кроме того, в США обложение отдельных видов имущества может быть отнесено к компетенции местных органов самоуправления (муниципалитетов, графств).

В Великобритании, напротив, действует единый налог, взимаемый с совокупной стоимости недвижимого имущества. Базой налогообложения служит годовая чистая стоимость имущества, которая переоценивается в соответствии с действующей методологией. Основой для определения годовой чистой стоимости имущества является стоимость его найма в условиях свободного рынка при условии, что наниматель несет все расходы, связанные с ремонтом, содержанием и техническим текущим обслуживанием и страхованием. Оценка имущества для целей налогообложения осуществляется специальной оценочной комиссией Службы внутренних доходов.

### 3.3.2. Налоги на переход права собственности на имущество

К налогам на переход права собственности относятся налог на наследство, налоги на дарение, налоги на операции с ценными бумагами, а также сборы, взимаемые за регистрацию сделок с объектами недвижимости и отдельными объектами движимого имущества.

Налогам на наследство и дарение облагаются движимое и отдельные виды недвижимого имущества при переходе от одного физического лица к другому *на безвозмездной основе*. Безвозмездная передача имущества от юридического лица физическому лицу облагается налогами на доходы физических лиц, а безвозмездная передача имущества от физического лица юридическому лицу может быть объектом обложения налогом на доходы юридических лиц.

*Налог на наследство* — это налог с имущества (как движимого, так и недвижимого), переходящего к новому собственнику по праву наследования. *Налог на дарение* — это налог с имущества (движимого или недвижимого), переходящего от одного собственника к другому в виде дара. Так как тем и другим налогами облагается имущество, право на

которое переходит к новому владельцу не в результате коммерческой сделки, указанные налоги объединены в одну группу и называются *налогами на переход права собственности на состояние* (*wealth transfer taxes*).

В большинстве стран оба налога действуют отдельно, в некоторых — принят единый налог с наследства и дарений. Однако в первом случае налоги, как правило, являются взаимосвязанными, т.е. регулируются общими нормами, для них характерен общий порядок определения налоговой базы.

Практически во всех развитых государствах налогообложение наследств и дарений осуществляется на центральном (федеральном) уровне. Из стран ОЭСР только в Австралии и Канаде наследство и дарение не облагаются специальным налогом ни на уровне федерального правительства, ни на уровне штатов в Австралии и провинций в Канаде. В этих двух странах получаемое наследство и дарение подпадают под обложение налогами на доходы. Еще одно исключение — Швейцария, где обложение наследства и дарения осуществляется на уровне кантонов.

В зависимости от способа определения объекта обложения налогом на наследство применяются два типа обложения. Налог может облагаться стоимостью всего наследства (*estate-type*). Этот тип обложения применяется в США, Великобритании и Новой Зеландии. В остальных странах ОЭСР налогом облагается доля каждого получателя имущества — стоимость наследуемого имущества, переходящего к конкретному наследнику (*inheritance-type*). В Италии и Швейцарии действуют оба типа обложения.

Ставки обложения налогом на наследство и дарение во всех странах строятся по сложной прогрессии. Как правило, действует система налоговых классов, в соответствии с которой наследники и получатели дарений разделяются на классы в зависимости от степени родства (I — наследники по прямой линии, II — супруги, III — братья и сестры, IV — дальние родственники и т.д.). Для каждого класса определена система налоговых ставок, повышающихся при уменьшении степени родства. От налогового класса зависит и размер суммы, с которой начинается обложение, а также применение ряда разрешенных законом вычетов.

Особую группу налогов составляют *налоги на ценные бумаги*. Эти налоги подразделяются на следующие виды: 1) налог на эмиссию акций, облигаций и других ценных

бумаг, взимаемый с акционерных компаний (ставки устанавливаются, как правило, в зависимости от вида ценных бумаг, а в некоторых случаях от номинальной цены); 2) налог на операции с ценными бумагами (разновидностью является налог на биржевые сделки), взимаемый при переходе права собственности на ценные бумаги. Налог на эмиссию ценных бумаг, по сути, представляет собой сбор, являющийся одним из условий регистрации проспекта эмиссии. От обложения налогом на ценные бумаги обычно освобождаются облигации государственных и местных займов.

# Глава 4

## МЕЖДУНАРОДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ

### 4.1. Международные налоговые отношения и проблема двойного налогообложения

#### 4.1.1. Общая характеристика международных налоговых отношений

**Международные налоговые отношения** представляют собой отношения между странами по поводу взаимного урегулирования сфер применения налогового законодательства (налоговой юрисдикции) и другим вопросам налогообложения. Международные налоговые отношения могут регулироваться в одно-, двух- и многостороннем порядке. Такое регулирование необходимо преимущественно в отношении подоходных налогов, рассчитываемых на основе общей суммы доходов налогоплательщиков, включающей и доходы, полученные из-за рубежа (на основе принципа резидентства), что неизбежно вызывает вторжение в налоговую юрисдикцию другого государства.

Регулирование международных налоговых отношений может проводиться странами в одностороннем порядке — путем издания законодательных актов, определяющих налоговые режимы как для иностранных юридических и физических лиц на территории данной страны, так и для ее юридических и физических лиц, получающих доходы или осуществляющих деятельность за рубежом; или на основе двусторонних и многосторонних международных налоговых соглашений. В отношении налогов, имеющих своим объектом сделки, например куплю-продажу товаров, услуг, недвижимости, такое регулирование, как правило, осуществ-

вляется в форме издания законодательных актов, а в сфере таможенных пошлин, налогов на доходы и капитал широко применяются налоговые соглашения, дополняющие или заменяющие соответствующие нормы внутреннего законодательства. Особенно важное значение имеют налоговые соглашения, касающиеся налогов на доходы и капитал. Страны — члены ОЭСР практически полностью охвачены сетью таких двусторонних соглашений (некоторые из них заключили между собой дополнительные соглашения об оказании административной и правовой помощи в налоговых вопросах). Страны — участницы Европейского союза в договорном порядке регулируют обложение и другими видами налогов (например, директивы Совета ЕС о единых принципах построения системы НДС).

#### 4.1.2. Международное двойное налогообложение

Для международного двойного налогообложения обычно характерны идентичность субъектов налогообложения (налогоплательщиков), идентичность объектов налогообложения (источников доходов и самих доходов), подчиненность этих субъектов или объектов налоговой юрисдикции различных государств, одновременность налогообложения, различия в правилах и методиках исчисления облагаемого дохода в разных странах. Международное налоговое право не содержит общих правил, запрещающих международное двойное налогообложение. Любое государство обладает исключительным правом взимать налоги на своей территории в соответствии с национальным налоговым законодательством (законодательством о налогах и сборах).

Развитые страны с начала 1980-х гг. предпринимают значительные усилия по регулированию международных налоговых отношений также в целях борьбы против уклонения от налогов, получившего большое распространение. Путем заключения налоговых соглашений или принятия соответствующих односторонних мер они пытаются усилить налоговый контроль над деятельностью транснациональных компаний и банков, для которых различные налоговые злоупотребления стали обычной практикой. Противоречия между интересами стран-импортеров и стран-экспортеров капитала — важнейшая проблема международных налоговых отношений.

Практически все страны мира имеют свои правила, регулирующие налоговые режимы для своих резидентов, осуществляющих деятельность за границей и получающих

доходы из-за рубежа, а также для иностранных налогоплательщиков, действующих в стране. Различия подходов отдельных стран к тем или иным вопросам налогообложения порождают не только сложности в оформлении необходимой налоговой отчетности, но и приводят к такому феномену, как двойное налогообложение. Проблема двойного налогообложения обостряется с усилением интернационализации хозяйственной жизни. В налоговой практике и теории различают двойное экономическое налогообложение и двойное юридическое налогообложение.

Под **двойным экономическим налогообложением** понимается ситуация, когда с одного и того же дохода налог уплачивают несколько его последовательных получателей. Это проявляется при обложении налогом дохода предприятия как самостоятельного плательщика и обложении налогом дохода акционера или пайщика при распределении прибыли.

Как правило, проблема экономического двойного налогообложения разрешается при разработке национального налогового законодательства, в котором предусматриваются нормы, позволяющие тем или иным способом засчитать налог, уплаченный на уровне предприятия, при расчете налоговых обязательств акционера.

Под **двойным юридическим налогообложением** понимается ситуация, когда один и тот же налогоплательщик облагается в отношении одного и того же дохода одинаковыми или сопоставимыми налогами два и более раз за один период. В принципе подобная ситуация может возникать и в том случае, когда налогоплательщик осуществляет деятельность только в одной стране. Такое двойное налогообложение может возникнуть при «несостыковке» общегосударственного (центрального, федерального, конфедерального) законодательства и законодательства на уровне регионов (штатов, провинций, областей, земель), а также на уровне органов местного самоуправления.

Подобная ситуация неоднократно отмечалась в 1990-е гг. в Российской Федерации, и основной причиной этого явления следует считать неконтролируемое федеральными властями региональное и местное нормотворчество в сфере налогообложения. Однако если в одной стране данная проблема может быть решена путем приведения регионального и местного законодательств в соответствие с общегосударственным, то в международных экономических отношениях двойное и даже многократное экономическое и юридиче-



ское налогообложение осуществляется на основе налогового законодательства суверенных государств и может быть устранено лишь путем согласования многочисленных и сложных вопросов на межгосударственном уровне.

В устранении двойного налогообложения доходов и имущества заинтересованы не только налогоплательщики, налоговое бремя которых многократно возрастает при последовательном обложении одного и того же объекта в разных странах, но и сами государства, стремящиеся к увеличению внутреннего и внешнего товарооборота, привлечению иностранных инвестиций и повышению конкурентоспособности не только отдельных национальных предприятий, но и экономики в целом. Налоговое бремя юридических и физических лиц, действующих в сфере международных экономических отношений, без устранения двойного налогообложения может достигать таких размеров, что всякое участие в международном разделении труда для них станет экономически неоправданным.

Для избежания международного двойного налогообложения либо применяются односторонние меры (зачет уплаченных за рубежом налогов, отмена обложения доходов из иностранных источников), либо заключаются международные налоговые соглашения, в том числе соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества.

Устранение двойного налогообложения возможно *в одностороннем порядке*. Для этого страна постоянного местопребывания налогоплательщика может разрешить ему при выполнении налоговых обязательств учитывать налоги, уплаченные им за рубежом. Однако это может привести к неоправданным потерям бюджета, а также различного рода махинациям со стороны недобросовестных налогоплательщиков. Кроме того, в этом случае страна постоянного местопребывания выступает нетто-донором той страны, где ее гражданин (или предприятие) осуществляет экономическую деятельность.

Другой путь урегулирования проблемы двойного налогообложения — заключение *международных соглашений*. В этом случае государства, подписывающие такие соглашения, идут на взаимный компромисс, договариваясь, какие налоги и с каких категорий налогоплательщиков будут удерживаться на территории каждого участника соглашения.

Широко распространено заблуждение о том, что соглашения об избежании двойного налогообложения предо-

ставляют налоговые льготы или вообще освобождение от налогов. Это совершенно не соответствует действительности. Соглашения об избежании двойного налогообложения привносят в экономику стран целый ряд важнейших гарантий, необходимых для привлечения иностранных инвестиций и в конечном счете развития национальной экономики. В частности, речь идет о закреплении принципа недискриминации в налоговой сфере, гарантиях стабильности режима налогообложения как минимум на 10–15 лет (средний срок действия такого рода международно-правовых договоров), соблюдении сторонами соглашений общепринятых международных правил и принципов в области налогообложения.

*Налоговые юрисдикции* строятся на разных принципах. Теоретически можно выделить *три* основных *принципа* налоговых юрисдикций: по признаку территориальности, резидентства и гражданства. К наиболее распространенным относится юрисдикция, основанная на *принципе территориальности*, или территориальной привязки. В соответствии с этим принципом страна облагает налогом только те доходы, которые связаны с деятельностью, осуществляемой на ее территории. Доходы, извлекаемые гражданами и предприятиями этой страны за пределами ее территории, не включаются в состав налогооблагаемых доходов. *Принцип резидентства* заключается в том, что всякий налогоплательщик, признаваемый постоянным жителем страны (резидентом), подлежит налогообложению по всем доходам из всех источников, включая и зарубежные. Статус резидента определяется по нормам национального законодательства, различающимся в отношении физических и юридических лиц. Большинство стран в своей налоговой политике использует сочетание этих принципов. Наряду с указанными принципами отдельные страны традиционно используют *принцип гражданства*, который является во многом сходным с принципом территориальности.

Особый интерес вызывает международное налогообложение юридических лиц. В современных условиях деятельность многих предприятий приобрела международный характер, т.е. она осуществляется на территории нескольких государств. В связи с этим часто возникает вопрос о распределении и перераспределении доходов предприятия между источниками, расположенными в разных странах. Особую важность эта проблема имеет для транснациональных компаний, деятельность которых в сфере международных экономических отношений является основной.

Международное налогообложение юридических лиц в принципе схоже с международным налогообложением физических лиц, при этом оно имеет определенную специфику как в определении субъекта налогообложения, так и в исчислении базы налогообложения. Кроме того, существуют нормы и правила международного налогообложения, которые действуют только в отношении юридических лиц, например статьи соглашений об избежании двойного налогообложения дивидендов.

*Проблемы* международного налогообложения юридических лиц можно подразделить на следующие группы:

- определение национальной привязки юридического лица — субъекта налогообложения;
- порядок определения режима деятельности иностранного юридического лица на территории страны деятельности;
- проблемы, связанные с установлением источника дохода;
- учет налогов, уплаченных за рубежом, при определении налоговых обязательств в стране постоянного местопребывания;
- порядок определения налоговой базы по подоходному налогообложению при осуществлении внешнеэкономической деятельности между зависимыми друг от друга экономическими агентами.

В отличие от физических лиц, национальную принадлежность которых иногда трудно определить (из-за режима двойного гражданства, отсутствия гражданства или несовпадения гражданства и постоянного места проживания), юридические лица всегда имеют единственное место регистрации, которое является основным юридическим адресом. В стране регистрации все юридические лица всегда имеют статус налогового резидента. Вместе с тем статус налогового резидента юридическое лицо может получить и в той стране, в которой оно осуществляет коммерческую или иную экономическую деятельность. Для привязки коммерческой деятельности к определенной территории используются следующие режимы: деятельность через собственное деловое учреждение, деятельность через независимого агента и деятельность по контрактам, заключаемым с местными фирмами. Как правило, внешнеторговая деятельность не приводит к распространению на национальное предприятие налоговой юрисдикции другого государства.

Источники дохода юридического лица могут определяться по месту заключения сделки, по месту нахождения покупателя товара или потребителя услуги, по месту фак-

тической передачи товара или по месту перехода права собственности на товар.

В связи со спецификой налогообложения физических и юридических лиц в сфере международных экономических отношений соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества содержат как общие нормы и правила, так и отдельные специальные статьи и положения, действие которых распространяется только на физические или только на юридические лица.

В соглашениях об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, заключенных Российской Федерацией, используются два основных *механизма устранения двойного налогообложения*: 1) зачет налога, уплаченного в другом договариваемом государстве при определении налоговых обязательств в стране постоянного местопребывания, и 2) освобождение от налогообложения доходов, налогообложение которых было произведено в стране-источнике. В подавляющем большинстве соглашений предусматривается применение зачетного метода.

#### 4.1.3. Международное налоговое право и международные договоры по вопросам налогообложения

Международные налоговые отношения основываются на международном налоговом праве. **Международное налоговое право** представляет собой совокупность юридических принципов и норм, регулирующих налоговые отношения (международные налоговые отношения). Нормы международного налогового права содержатся в актах налогового законодательства отдельных государств, а также в международных договорах.

*Международный договор по вопросам налогообложения* представляет собой соглашение между государствами или иными субъектами международного права, устанавливающее их взаимные права и обязанности в сфере международных налоговых отношений. Международные договоры представляют собой основной источник международного налогового права. В международных налоговых отношениях могут применяться различные наименования: договор, соглашение, конвенция, пакт, декларация и др.

Международные договоры могут быть многосторонними или двусторонними.

В соответствии со ст. 7 НК РФ если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся нало-

гообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ.

По содержанию международные налоговые соглашения подразделяются:

а) на соглашения о взаимных налоговых льготах (таможенные конвенции, налоговые статьи Ломейских конвенций и др.);

б) соглашения об устранении международного двойного налогообложения;

в) соглашения об оказании административной и правовой помощи в налоговых вопросах (Нордическая конвенция 1972 г., соглашения США с Канадой, Великобританией, ФРГ).

Особую группу составляют многосторонние соглашения по таможенным пошлинам и сборам (Генеральное соглашение о тарифах и торговле — ГАТТ).

К международным налоговым соглашениям относятся также соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства. Общее число действующих в современных условиях соглашений по вопросам налогообложения превышает три тысячи.

К многосторонним региональным международным налоговым соглашениям относятся Соглашение стран Бенилюкса, Налоговая конвенция стран Андского пакта, директивы Совета ЕС по налоговым вопросам, имеющие обязательную силу для членов этой организации. Многосторонними были соглашения стран — членов Совета Экономической Взаимопомощи об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических и юридических лиц.

После Первой мировой войны вопросы стандартизации и нормализации международных налоговых соглашений стали предметом международного обсуждения. Впервые эти вопросы обсуждались на состоявшейся в Брюсселе в 1920 г. Международной финансовой конференции, затем в финансовом комитете Лиги Наций. В результате работы комитета, продолжавшейся до 1945 г., было подготовлено несколько типовых конвенций (об оказании административной и правовой помощи, об устранении двойного обложения налогами на доходы и капитал, налогами на дары и наследства). С 1954 г. центром международного сотрудни-

чества по налоговым вопросам становится ОЕЭС (с сентября 1961 г. — ОЭСР). Налоговым комитетом ОЭСР были подготовлены Типовая конвенция об устранении двойного налогообложения доходов и капитала (1963 г.), Типовая конвенция ОЭСР (1977 г.), на которых основано большинство международных налоговых соглашений, действующих в современных условиях в сфере этих налогов.

*Международные соглашения об избежании двойного налогообложения* охватывают, как правило, все виды налогов на доходы и капитал и имеют *две основные цели*: устранение двойного налогообложения и борьба с уклонением от налогов. Обычно соглашения состоят из четырех частей: в первой перечисляются виды налогов и круг лиц, охватываемых соглашением; во второй содержится описание конкретных режимов налогообложения, установленных соглашением для отдельных видов доходов (предпринимательская прибыль, дивиденды, проценты, роялти, заработная плата и т.д.); третья включает статьи, предусматривающие порядок устранения двойного налогообложения тех доходов и капитала, права на обложение которых сохраняются за обеими странами — участницами соглашения; в четвертую входят статьи, определяющие конкретный порядок выполнения соглашения. Имеются также статьи, устанавливающие срок действия и порядок прекращения соглашения, иногда — преамбула.

Типовые конвенции ОЭСР разрабатывались применительно к отношениям, сложившимся внутри этой группы стран, в них неоправданное предпочтение отдается принципу обложения по месту резидентства получателей доходов, а не по месту источника дохода, что обеспечивает интересы лишь стран — экспортеров капитала. С ростом числа развивающихся стран встал вопрос о разработке новой типовой конвенции, в которой бы учитывались интересы стран — импортеров капитала. В 1968 г. Генеральный секретарь ООН принял решение о подготовке типовой конвенции, учитывающей и интересы развивающихся стран. В 1980 г. проект Типовой конвенции ООН для налоговых отношений между промышленно развитыми и развивающимися странами был утвержден в качестве рекомендательного документа ООН. Учитывая обострение международных налоговых отношений в конце 1970-х гг. (особенно между странами этих двух групп), в июне 1980 г. Генеральным секретарем ООН было внесено предложе-

ние о создании при ООН межправительственного совета по налоговым вопросам (налоговыми вопросами частично занимается Комитет ООН по транснациональным корпорациям).

## **4.2. Виды международных налоговых соглашений Российской Федерации**

### **4.2.1. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества**

Международные соглашения РФ об избежании двойного налогообложения доходов и имущества можно подразделить на три группы.

*Первую группу* составляют соглашения с государствами — участниками Содружества Независимых Государств, заключенные после 1991 г.

Во *вторую группу* включаются соглашения, подписанные с развитыми и развивающимися государствами после принятия Правительством РФ постановления от 28 мая 1992 г. № 352 «О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества».

В *третью группу* выделяются соглашения, подписанные до указанного постановления, а также продолжающие действовать соглашения, заключенные СССР. Соглашения этой группы характеризуются наибольшим своеобразием. Их структура, отдельные статьи и положения могут существенно отличаться от соглашений первой и второй групп.

В настоящее время действуют около 50 международных соглашений (конвенций, договоров), заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами по вопросам избежания двойного налогообложения доходов. Большинство из этих соглашений предусматривает также процедуры избежания двойного налогообложения имущества. Наряду с соглашениями, заключенными Правительством РФ, продолжают действовать соглашения, заключенные Правительством СССР.

Действующие международные соглашения РФ об избежании двойного налогообложения доходов и имущества существенно различаются по целому ряду вопросов, в том

числе в отдельных соглашениях нередко используются особые понятия и термины.

Помимо общих международных соглашений об устранении двойного налогообложения действует ряд специальных двусторонних соглашений, главным образом по устранению двойного налогообложения в сфере международных (морских и воздушных) перевозок, заключенных Правительством СССР.

Российская Федерация является членом Женевских дипломатических и консульских конвенций, а также многосторонней Конвенции об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения (Мадрид, 13 декабря 1979 г.).

В отношениях с отдельными странами в 1990-е гг. продолжали действовать соглашения между странами — членами Совета Экономической Взаимопомощи об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических лиц (заключено 27 мая 1977 г. в отношении Монголии, Словакии и Чехии), а также об устранении двойного налогообложения доходов и имущества юридических лиц (заключено 17 мая 1978 г., продолжало действовать в отношении тех же стран).

Основной документ, регламентирующий взаимоотношения государств — участников СНГ в сфере налогообложения, — Соглашение от 13 марта 1992 г. между правительствами государств-участников «О согласованных принципах налоговой политики». В соответствии с этим документом для обеспечения единого методологического подхода к заключению соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества главы правительств договорились использовать между собой и с третьими странами Типовое соглашение. Эта договоренность была закреплена в Протоколе от 15 мая 1992 г. «Об унификации подхода и заключения Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества». Протокол был подписан в г. Ташкент (Узбекистан) в одном подлинном экземпляре на русском языке. Подлинный экземпляр Протокола хранится в Архиве Правительства Республики Беларусь, которое направило государствам, подписавшим Протокол, его заверенную копию. Этот документ был подписан представителями 11 правительств: Азербайджанской Республики, Республики Армения, Республики Беларусь, Республики Казахстан, Киргизской Республики, Республи-



ки Молдова, Российской Федерации, Республики Таджикистан, Туркменистана, Республики Узбекистан и Украины. Принятое Типовое соглашение — приложение к указанному Протоколу.

Правительством РФ заключены соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества с правительствами Азербайджанской Республики, Республики Армения, Республики Беларусь, Киргизской Республики, Республики Молдова, Туркменистана, Республики Таджикистан, Республики Узбекистан и Украины.

#### **4.2.2. Налогообложение особых видов доходов по соглашениям Российской Федерации об избежании двойного налогообложения**

Международные соглашения об устранении двойного налогообложения доходов всегда отличают прибыль от коммерческой деятельности и *особые виды доходов*, для которых устанавливаются *специальные режимы налогообложения*. Применение специальных режимов обусловлено особенностями отдельных видов деятельности в сфере международных экономических отношений. К видам деятельности, которым присуща выраженная специфика, относятся:

- а) международные пассажирские и грузовые перевозки;
- б) инвестиционная деятельность;
- в) международные кредитные отношения;
- г) операции, связанные с извлечением доходов от владения и реализации недвижимого и движимого имущества, расположенного на территории иностранных государств;
- д) реализация авторских прав, патентов и лицензий;
- е) отдельные виды деятельности физических лиц, осуществляемые за пределами страны постоянного местопребывания.

Выделение некоторых видов деятельности в особые группы и создание для них специальных режимов налогообложения осуществляются по разным причинам.

Для *международных перевозок* особый режим вводится не только для того, чтобы двойное и многократное налогообложение доходов перевозчиков не приводило к завышению цен на их услуги, но и в значительной степени в силу того, что национальным налоговым службам чрезвычайно сложно было бы определить долю тех доходов перевозчика, которые связаны с источниками, расположенными на территории отдельных государств.

Особые режимы для *кредитной* и инвестиционной деятельности, для *доходов от недвижимого имущества, авторских прав и лицензий* устанавливаются как для стимулирования международной активности в этой сфере, являющейся, по сути, и сферой обслуживания международных торговых отношений, так и в силу того, что эти виды деятельности в соответствии с законодательством практически всех развитых стран относятся к так называемым пассивным видам деятельности и в соответствии с национальными законодательствами уже имеют особые режимы налогообложения.

Применение к этим видам деятельности универсального режима, используемого в отношении прибыли от коммерческой деятельности, могло бы привести к тому, что, с одной стороны, увеличилась бы себестоимость услуг лиц, осуществляющих эти виды деятельности, а с другой — национальные режимы налогообложения доходов от этих видов деятельности не соответствовали бы режимам, применяемым для деятельности иностранных юридических лиц в тех же сферах. Это приводило бы как к дискриминации иностранных кредиторов, инвесторов, владельцев имущественных и неимущественных прав по сравнению с национальными участниками рынка, так и к серьезному усложнению процедур определения налоговых обязательств, применению различного рода льгот и потребовало бы значительного увеличения издержек налоговых органов по контролю за доходами от таких видов деятельности.

#### **4.2.3. Международные соглашения Российской Федерации о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства**

Правительством РФ международные соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства были заключены с правительствами Республики Армения, Республики Беларусь, Республики Казахстан, Республики Молдова, Киргизской Республики, Республики Таджикистан, Украины, Республики Узбекистан.

Все указанные соглашения вступили в силу. В соответствии с этими соглашениями для обеспечения надлежащего исполнения налогового законодательства договаривающиеся стороны обязаны оказывать друг другу *содействие в предотвращении и пресечении нарушения налогового законодательства, в предоставлении информации об изменении*

ях в национальных налоговых системах, обучении кадров и других областях, требующих совместных действий. Структура этой группы международных соглашений является типовой, эти соглашения относятся к разряду межправительственных.

Основная *задача* этих соглашений — определение сферы деятельности и важнейших принципов взаимодействия налоговых органов договаривающихся государств. Тексты соглашений содержат следующие статьи: определение терминов, сферы применения соглашений; форма и содержание запросов о содействии, порядок исполнения запросов; содержание информации, предоставляемой налоговыми органами; порядок представления документов и других материалов; порядок передачи информации; соблюдение конфиденциальности; исполнение соглашений; порядок вступления в силу и прекращение действия соглашений.

Статья, содержащая определения терминов, применяемых в соглашениях о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, ограничивается толкованием узкого круга понятий, используемых в соглашениях этого типа: налоговое законодательство, нарушение налогового законодательства, компетентные налоговые органы, запрашивающая и запрашиваемая налоговые службы. Эти соглашения не содержат никаких дополнительных определений налоговых терминов, а также не предусматривают какой-либо процедуры согласования методологических вопросов, связанных с унификацией трактовок категорий, применяемых в национальных налоговых законодательствах договаривающихся сторон.

Для целей соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи понимается:

- под «*налоговым законодательством*» — совокупность юридических норм, устанавливающих виды налогов и порядок их взимания на территории страны и регулирующих отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств. Как видно из определения, термин «налоговое законодательство» имеет расширительную трактовку, объединяя как законы по вопросам налогообложения, так и акты органов исполнительной власти, а также нормативные акты, издаваемые отдельными министерствами и ведомствами;
- под «*нарушением налогового законодательства*» — противоправное действие или бездействие, которое вы-

ражается в неисполнении или ненадлежащем исполнении налогоплательщиком обязательств перед бюджетом, за которое установлена юридическая ответственность;

- под «компетентными налоговыми органами» — государственные налоговые службы. В связи с тем что к этой категории не отнесены иные органы государственного контроля, такие, как служба налоговой полиции, органы по валютному и экспортному контролю, таможенные службы и центральные банки, их взаимодействие по вопросам сотрудничества в сфере налогообложения возможно лишь через национальные налоговые службы;

- под «запрашивающей налоговой службой» — компетентный налоговый орган стороны, который делает запрос об оказании содействия, а под «запрашиваемой налоговой службой» — компетентный орган стороны, который получает такой запрос.

Положения соглашений о сотрудничестве и взаимной помощи не препятствуют сотрудничеству налоговых органов в соответствии с иными соглашениями, заключаемыми между участниками.

Вопросы сотрудничества по созданию и функционированию компьютерных систем, организации работы с налогоплательщиками, разработке методических рекомендаций по обеспечению контроля, обучению кадров и обмену специалистами не раскрываются в тексте соглашений. Не предусматриваются ни формы, ни объемы, ни рамки, ни источники финансирования этих мероприятий. По существу, соглашения между правительствами стран СНГ о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства регулируют детально лишь одну сферу взаимоотношений договаривающихся сторон — передачу информации, документов и материалов о налогоплательщиках по запросам о содействии. В соглашениях устанавливаются форма и содержание запроса о содействии, порядок его исполнения, содержание предоставляемой информации, порядок предоставления и передачи информации, документов и материалов.

Соглашения предусматривают *письменную форму запроса о содействии* с приложением необходимых для рассмотрения документов, однако оговаривается, что в чрезвычайной ситуации запрос о содействии может быть сделан в устной форме с последующим письменным подтверждением в возможно короткие сроки.

Запрос о содействии должен включать наименования запрашивающей и запрашиваемой налоговых служб, цель, причину запроса, название (имя), адрес налогоплательщиков, в отношении которых делается запрос, краткое изложение сути запроса и связанных с ним юридических обстоятельств с указанием рассматриваемого периода и конкретных видов налогов. В соглашениях устанавливается право налоговой службы затребовать дополнительную информацию по полученному запросу о содействии.

В число обязательных реквизитов и пунктов запросов о содействии *не включается* такой пункт, как *основание для совершаемого запроса*. Иначе говоря, для того чтобы направить другой стране запрос о содействии, не обязательно указывать юридическое основание. Это обстоятельство существенно отличает соглашение о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства между странами СНГ от аналогичных соглашений в международной практике.

*Порядок исполнения запросов* о содействии определяется в соглашениях в общих чертах. Предусмотрено, что компетентные налоговые органы должны оказывать друг другу содействие в соответствии с национальным законодательством и в пределах своей компетенции. Запрашивающая налоговая служба может быть по ее просьбе оповещена о времени и месте проведения действий, осуществляемых для исполнения запроса, а ее представители при дополнительном согласовании могут присутствовать при их проведении.

Если запрос о содействии не может быть выполнен запрашиваемой налоговой службой, она в течение месяца со дня поступления запроса должна в письменном виде уведомить об этом запрашивающую налоговую службу с указанием причин отказа. В исполнении запроса может быть отказано, если его исполнение противоречит национальному законодательству или административной практике запрашиваемой стороны. Все расходы, связанные с исполнением запроса о содействии, на своей территории несет запрашиваемая сторона. Статьи, определяющие содержание предоставляемой информации, не включают в себя информацию об имуществе налогоплательщиков и сведения о взаимоотношениях лиц, в отношении которых производится запрос, с другими лицами.

По запросу о содействии запрашиваемая сторона предоставляет национальные нормативные акты, заверенные

копии документов и другие материалы, необходимые для выполнения налогового расследования. Оригиналы документов и других материалов могут быть затребованы в случае, когда заверенных копий этих документов для расследования недостаточно. Передаваемые оригиналы документов и других материалов должны быть возвращены в сроки, согласуемые налоговыми службами. Материалы могут предоставляться в виде компьютеризированной информации с передачей сопутствующей информации, необходимой для толкования этих материалов. В случае необходимости налоговые органы заверяют документы юридических и физических лиц, требуемые для целей налогообложения другой страной. Запросы о содействии, документы и материалы, связанные с ними, передаются в порядке, определяемом по согласованию компетентных налоговых органов сторон. Содействие налоговых органов осуществляется в рамках прямых связей официальных должностных лиц, определяемых руководителями этих органов.

Статьи по соблюдению конфиденциальности содержат положения о том, что информация, касающаяся конкретных налогоплательщиков, является конфиденциальной и обеспечивается режимом защиты в соответствии с национальным законодательством и требованиями компетентного налогового органа запрашиваемой стороны, а также о том, что полученная информация может быть использована сторонами только в целях заключенных соглашений, в том числе для административного и судебного разбирательства. Для иных целей информация может быть использована только с согласия запрашиваемой стороны.

В статьях об исполнении соглашения указывается, что стороны будут стремиться к достижению взаимного согласия и урегулированию спорных вопросов, которые могут возникнуть при толковании или применении соглашений; будут, при необходимости, проводить консультации по вопросам оценки реализации соглашения и целесообразности внесения изменений. Соглашения содержат пункты о возможности заключения дополнительных соглашений по отдельным вопросам. Соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства вступают в силу с момента подписания и прекращают свое действие по истечении шести месяцев со дня, когда одна из сторон сообщит другой стороне в письменной форме о своем намерении прекратить его действие.

**Раздел II**

**ОСНОВЫ  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**







# Глава 5

## ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ. ОСНОВНЫЕ НАЧАЛА ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

### 5.1. Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах

#### 5.1.1. Конституционные нормы о налогах и сборах

Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Конституционный Суд РФ отметил, что «установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться “законно установленными”»<sup>1</sup>. Таким образом, Конституция РФ не допускает взимания налогов или сборов на основе указов, постановлений, распоряжений или других актов органов исполнительной власти. Конституционный Суд РФ подчеркнул, что «конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, пребывающих на постоянное жительство в названные регионы : постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П.

<sup>2</sup> По делу о проверке конституционности статьи 11 (1) Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года : постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П (п. 3).

Конституция РФ не препятствует субъектам РФ до издания федеральных законов осуществлять собственное правовое регулирование по предметам их совместного с Российской Федерацией ведения, включая установление общих принципов налогообложения и сборов, с тем, однако, что принятый в опережающем порядке акт субъекта РФ после издания федерального закона должен быть приведен в соответствие с ним. Таким образом, субъекты РФ и органы местного самоуправления могут устанавливать собственные налоги и сборы, но лишь в пределах, определенных Конституцией РФ, и с соблюдением основных прав и свобод граждан.

Регулируя налогообложение, субъекты РФ должны руководствоваться требованиями ст. 18 Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов. В законах субъектов РФ, устанавливающих налоги и сборы, должны учитываться конституционные принципы равенства (ч. 1 ст. 19) и соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод (ч. 3 ст. 55).

Установить налог или сбор — не значит только дать ему название, необходимо дать определение в законе существенных элементов налоговых обязательств. Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогообложения. Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им установленных обязанностей. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону.

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

В соответствии с п. 3 ст. 75 Конституции РФ «система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом».

### 5.1.2. Международные договоры по вопросам налогообложения

В п. 4 ст. 15 Конституции РФ зафиксировано: «Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора».

В случае обнаружившегося несоответствия или противоречия между законом и международным договором правоприменительные органы должны применять правила международного договора. Нормы о преимущественной силе международных договоров распространяются на федеральные законы, законы, принимаемые субъектами РФ, другие нормативные акты. Эти нормы касаются всех законов независимо от времени их принятия (до или после заключения международного договора).

Приоритет норм международных договоров над нормами актов законодательства о налогах и сборах РФ подтвержден в ст. 7 НК РФ следующим образом: «Если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации». Таким образом, международные договоры по вопросам налогообложения являются составной частью законодательства о налогах и сборах Российской Федерации.

Международные договоры РФ, заключаемые на межгосударственном или межправительственном уровне, подлежат ратификации Федеральным Собранием РФ. В связи с тем что Российская Федерация является правопреемницей СССР и признает международные договоры, заключенные СССР, нормы ст. 7 НК РФ распространяются и на такие договоры.

Для целей налогообложения большое значение имеют общие и специальные соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (капитала), о предотвращении уклонения от налогообложения, об обмене информацией.

### 5.1.3. Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации

До вступления в силу части первой НК РФ общие принципы построения налоговой системы в Российской Федерации, виды налогов, сборов, пошлин и других платежей, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов были определены в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) был принят Государственной Думой Федерального Собрания РФ 16 июля 1998 г., одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г., подписан Президентом РФ 31 июля 1998 г. В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (с последующими изменениями) часть первая НК РФ была введена в действие с 1 января 1999 г., за исключением положений, для которых указанным законом были установлены иные сроки введения в действие. С этой даты утратило силу большинство статей Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», за исключением п. 2, 3 ст. 18 и ст. 19–21, в результате чего до полного вступления в силу части второй НК РФ сохранили силу лишь отдельные нормы этого Закона, в частности определяющие виды налогов и сборов, подлежащих взиманию на территории РФ. С 1 января 2005 г. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» утратил силу.

**Законодательство о налогах и сборах** в Российской Федерации представляет собой совокупность актов законодательства, регламентирующих порядок и правила установления, введения, взимания и отмены налогов и сборов на территории РФ. Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации *подразделяется* на законодательство РФ о налогах и сборах (федеральное), законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (региональное) и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

*Законодательство РФ о налогах и сборах* состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. *Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах* состоит из законов о налогах субъектов РФ,

принятых в соответствии с НК РФ. *Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах* принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

НК РФ устанавливает систему налогов и сборов, а также *общие принципы налогообложения и сборов* в Российской Федерации, в том числе:

1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;

2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;

3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов РФ и местных налогов;

4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

5) формы и методы налогового контроля;

6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;

7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) и их должностных лиц.

Действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено НК РФ.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные *отношения по установлению, введению и взиманию* налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

Важно подчеркнуть, что до полного введения в действие части второй НК РФ ссылки на положения НК РФ прирав-

нивались к ссылкам на Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и отдельные законы о налогах, устанавливающие порядок уплаты конкретных налогов.

#### 5.1.4. Нормативные правовые акты о налогах и сборах

Нормативные правовые акты о налогах и сборах подразделяются на нормативные правовые акты:

- а) Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти;
- б) органов исполнительной власти субъектов РФ;
- в) исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Правительство РФ, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальные органы *не имеют права* издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается *не соответствующим НК РФ*, если такой акт:

- 1) издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;
- 2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, установленные НК РФ;
- 3) вводит обязанности, не предусмотренные НК РФ, или изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6) разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;

7) изменяет установленные НК РФ основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных в НК РФ, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в НК РФ;

9) иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах признаются не соответствующими НК РФ при наличии хотя бы одного из перечисленных обстоятельств.

Признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ осуществляется в судебном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Правительство РФ, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения.

В отношении нормативных правовых актов, регулирующих порядок взимания налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, применяются положения, установленные таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

#### **5.1.5. Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах**

Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах *определено в ст. 5 НК РФ*. Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных *ст. 5*

*НК РФ.* Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5. Следует отметить, что официальным опубликованием федеральных законов считается их публикация в «Российской газете», «Парламентской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации». Датой официального опубликования закона считается дата первой публикации его полного текста.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение этого законодательства, либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если их текст прямо предусматривает это.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют. Другими словами, указанные акты не могут регулировать отношения, возникшие и имевшие место до издания и вступления в силу этих актов.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщи-



ков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу. Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устранившие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Вышеуказанные положения распространяются также на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления<sup>1</sup>.

Действие во времени отдельных актов законодательства о налогах и сборах представлено в табл. 3.

Таблица 3

**Действие во времени отдельных видов актов  
законодательства и нормативных правовых актов  
о налогах и (или) сборах в Российской Федерации  
(в соответствии со ст. 5 НК РФ)**

Виды актов законодательства и нормативных правовых актов	Действие во времени
О налогах	Вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 НК РФ
О сборах	Вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 НК РФ

<sup>1</sup> Если течение предусмотренных законодательством о налогах и сборах сроков не завершилось до 1 января 2007 г., указанные сроки исчисляются в порядке, действовавшем до указанной даты.

Окончание табл. 3

Виды актов законодательства и нормативных правовых актов	Действие во времени
Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов; Акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги	Вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования
О налогах и сборах: устанавливающие новые налоги и (или) сборы; повышающие налоговые ставки, размеры сборов; устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах; устанавливающие новые обязанности; иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах	Не имеют обратной силы
О налогах и сборах: устраняющие или смягчающие ответственность за налоговые правонарушения нарушение законодательства о налогах и сборах; устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных обязанных лиц, налоговых агентов, их представителей	Имеют обратную силу
О налогах и сборах: отменяющие налоги и (или) сборы; снижающие размеры ставок налогов (сборов); устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей; иным образом улучшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей	Могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это

## 5.2. Основные начала законодательства о налогах и сборах

### 5.2.1. Принципы налогообложения по НК РФ

В ст. 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» НК РФ формулируются отдельные принципы установления налогов и сборов. Нормы данной статьи имеют существенное значение для системы правового регулирования обложения налогами и сборами, однако подавляющее большинство положений статьи носит декларативный характер или сформулировано излишне кратко. К *основным началам* законодательства о налогах и сборах отнесены следующие:

«1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

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

Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц, места происхождения капитала.

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

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

5. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)».

В п. 1 ст. 3 НК РФ воспроизведена норма ст. 57 Конституции РФ о том, что «каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы». Данная норма устанавливает *принцип правового характера налоговых взаимоотношений*. Важно отметить, что словосочетание «каждое лицо» объединяет физических лиц (граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства), а также юридических лиц.

Далее сформулированы *принципы всеобщности и равенства прав налогоплательщиков*, а также необходимость учета возможностей налогоплательщиков по уплате налогов. Принцип всеобщности налогообложения устанавливает обязанность каждого члена общества участвовать в уплате налогов и исключает предоставление индивидуальных льгот и привилегий при уплате налогов. Как нарушение принципа всеобщности налогообложения можно рассматривать практиковавшееся во второй половине 1990-х гг. освобождение от отдельных видов налогообложения (подходный налог, взносы в Пенсионный фонд РФ) отдельных категорий государственных служащих (судей, прокуроров, следователей, а также служащих силовых министерств и ведомств), а также предоставление льгот отдельным лицам.

Декларируя «равенство налогообложения», законодатель под этим подразумевает *равенство прав налогоплательщиков*, а не *обязанность государства устанавливать одинаковое налоговое бремя* для всех категорий налогоплательщиков. Обязывая каждое лицо уплачивать законно установленные налоги и сборы, НК РФ определяет обязанность государства при установлении налогов учитывать фактическую способность налогоплательщика к уплате налога. Следует отметить, что при этом законодатель не упоминает о необходимости учитывать фактическую способность плательщиков нести обязанности по уплате сборов.

В п. 2 ст. 3 НК РФ декларируется *принцип недискриминации* обложения налогами и сборами. Следует обратить вни-

мание на то, что законодатель вводит *запрет на установление любых особых условий налогообложения* в зависимости от социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Под «иными подобными критериями», вероятно, следует понимать различия по полу, возрасту, идеологии и т.д. В отношении же формы собственности, гражданства физических лиц и места происхождения капитала вводится запрет только на установление дифференцированных ставок налогов и сборов, а также налоговых льгот. Другими словами, данная норма НК РФ не запрещает устанавливать различные условия налогообложения, относящиеся к способу определения налоговой базы, налогового периода, допускает различия в порядке и способах исчисления налога или сбора в порядке, способах и сроках уплаты.

Запрет на установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности означает, что нельзя устанавливать различные ставки налогов и сборов, а также налоговые льготы для частных коммерческих организаций (паевых, акционерных обществ и товариществ и др.), государственных и муниципальных предприятий и организаций.

Статья 3 НК РФ вводит запрет на установление различных ставок налогов и сборов и налоговых льгот по принципу гражданства, т.е. ставки налогов и сборов не могут отличаться для граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства. В зависимости от критерия гражданства недопустимы как предоставление налоговых льгот, так и ограничения в их использовании.

В зависимости от места происхождения капитала не должны устанавливаться различные ставки обложения налогами и сборами, а также предоставляться налоговые льготы или ограничиваться их использование. Доля иностранного капитала в уставном капитале предприятия не может быть основанием для более льготного налогообложения предприятия.

*Принцип обоснованности норм налогового законодательства и принцип недопустимости создания препятствий реализации гражданами своих конституционных прав* приводятся в п. 3 ст. 3 НК РФ. Законодатель не разъясняет, что понимается под «экономическим основанием» налогов и сборов. Частично этот вопрос раскрывается в ст. 38 НК РФ, определяющей объект обложения налогом или сбором. Обложение налогами и сборами представляет собой ограничение права собственности, закрепленного в ст. 35 Кон-

ституции РФ. В соответствии с ч. 3 ст. 55 Конституции РФ «права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства».

В п. 4 ст. 3 НК РФ сформулирован принцип *единства экономического пространства Российской Федерации*. В соответствии со ст. 74 Конституции РФ в Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств. Ограничения перемещения товаров и услуг могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей. Следует подчеркнуть, что запрет распространяется не только на прямое ограничение свободного перемещения в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) и денежных средств, но и на косвенные ограничения. Данная норма НК РФ фактически вводит запрет: на взимание региональных и местных налогов и сборов за проезд по региональным и местным дорогам, провоз грузов, установление налогов и сборов за право торговли для иногородних граждан и предприятий, зарегистрированных в других регионах, сборов за перечисление денежных средств за пределы какой-либо территории, а также установление таких льгот для местных предприятий, которыми не могли бы воспользоваться предприятия, зарегистрированные в других территориях.

Пункт 5 ст. 3 НК РФ содержит запрет на возложение обязанностей по уплате налогов и сборов, а также иных взносов и платежей, обладающих установленными НК РФ признаками налогов и сборов, не предусмотренных НК РФ, либо установленных в ином порядке, чем это определено в НК РФ, выражает *принцип недопустимости нарушения прав и законных интересов налогоплательщика*. В этой норме закрепляется гарантия обеспечения прав и законных интересов налогоплательщика.

В п. 6 ст. 3 НК РФ формулируется *принцип определенности правил налогообложения*. В соответствии с п. 1 ст. 17 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все обязательные элементы налогообложения: налогоплатель-

щик, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, сроки уплаты налога. В случае если в соответствующем законодательном акте не определен хотя бы один из обязательных элементов налогообложения, такой налог не может считаться установленным и не должен взиматься. Другими словами, акты законодательства о налогах и сборах должны быть точно сформулированными. Акты законодательства о налогах и сборах не должны содержать внутренних противоречий, а также текстуальных и смысловых неясностей. Отдельные акты законодательства о налогах и сборах не должны противоречить друг другу.

В п. 7 ст. 3 НК РФ устанавливается *принцип истолкования всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу плательщика налога или сбора*. Фиксация соответствующей нормы представляет собой конкретизацию *принципа определенности правил налогообложения*. Данная норма направлена на обеспечение защиты прав плательщиков налогов и сборов, главным образом права собственности.

### 5.2.2. Общие условия установления налогов и сборов

К основным началам налогообложения можно отнести также общие условия установления налогов и сборов. *Налог считается установленным* лишь в том случае, когда определены *налогоплательщики и элементы налогообложения*, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Если хотя бы один из элементов налогообложения по конкретному налогу не определен в актах законодательства о налогах и сборах, то такой налог не является законно установленным.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться *налоговые льготы* и основания для их использования налогоплательщиком. Налоговые льготы как элемент налогообложения и основания для их использования налогоплательщиком не отнесены законодателем к обязательным общим условиям установления налога.

*Обязательное условие установления сборов — определение их плательщиков и элементов обложения* применительно к конкретным сборам. Элементами обложения сбором могут быть: объект обложения; облагаемая база, ставка

(ставки) сбора, порядок исчисления; порядок и сроки уплаты сбора. Облагаемая база и ставка сбора в принципе могут быть объединены суммой сбора (окладом сбора).

### 5.2.3. Порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах

В связи с тем, что в актах законодательства о налогах и сборах содержатся нормы, устанавливающие различные сроки совершения тех или иных действий, для устранения неоднозначности в интерпретации сроков в НК РФ введена ст. 6.1 «Порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах». Следует подчеркнуть, что при установлении региональных и местных налогов нельзя устанавливать иной порядок исчисления сроков. Сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями.

Сроки, определяемые *календарной датой*, обычно устанавливаются для предоставления отчетности. В этом случае в акте законодательства четко указан день для совершения какого-либо действия.

Наиболее часто встречается порядок определения срока *истечением периода времени* (недели, месяца, квартала, полугодия, года и т.д.).

*Течение срока начинается* на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

Срок, исчисляемый *годами*, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд.

Срок, исчисляемый *кварталами*, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года.

Срок, исчисляемый *месяцами*, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.



Срок, определенный *днями*, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

В отношении нормативных правовых актов, регулирующих порядок взимания налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС в рамках ЕврАзЭС (акцизов и НДС), применяются положения, установленные таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

# Глава 6

## СОДЕРЖАНИЕ ОСНОВНЫХ ПОНЯТИЙ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ В НАЛОГОВОМ КОДЕКСЕ РФ

### 6.1. Налоги и сборы

#### 6.1.1. Налог

В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ под **налогом** понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». Приведенное определение позволяет сформулировать основные признаки налога, оно указывает на обязательность и индивидуальную безвозмездность платежа, учитывает его форму (денежную) и указывает на цели его взимания.

Под налогом понимается *платеж*, т.е. обязательство, исполняемое в денежной форме путем уплаты наличных или путем перечисления безналичных денежных средств.

Указание на то, что налог представляет собой платеж, взимаемый с *организаций и физических лиц*, означает, что обязанности по уплате налога определенного вида могут быть возложены: 1) на организации, 2) на физических лиц, 3) одновременно на организации и физических лиц. Определение не предусматривает возложение обязанности по уплате какого-либо налога на объединение организаций (ассоциацию предприятий и организаций), объединение физических лиц (ассоциацию, профессиональный союз, общину, семью), на часть организации (подразделение, филиал).

Этот платеж является *обязательным*, т.е. он подлежит внесению по воле государственной власти вне зависимости от волеизъявлений и мнений налогоплательщика. К налоговым отношениям не применяются нормы гражданского законодательства, так как *налоговые отношения не основываются на равенстве сторон*.

Данный платеж является *индивидуально безвозмездным*, т.е. налоговое обязательство (обязательство по внесению платежа) возникает у конкретного лица (физического или юридического), которое обязано лично исполнить соответствующее налоговое обязательство и несет полную ответственность за его неисполнение или ненадлежащее исполнение, и государство или органы местного самоуправления не обязаны предоставлять налогоплательщику никаких компенсаций или услуг взамен этого платежа. Индивидуальная безвозмездность налогового платежа означает, что лицо, уплатив налог, не может претендовать на индивидуально определенное встречное предоставление каких-либо прав, благ или услуг. Как член общества налогоплательщик может получать права, услуги, имущество или иные блага за счет средств, собранных при налогообложении, но такое предоставление не обусловлено уплатой налога конкретным налогоплательщиком.

Налог представляет собой платеж, взимаемый в форме отчуждения *денежных средств*. Другими словами, законодатель не предусмотрел взимание налогов в какой-либо иной форме, кроме денежной.

Отчуждаемые денежные средства *должны принадлежать налогоплательщику либо на праве собственности, либо на праве оперативного управления, либо на праве хозяйственного ведения*. Право собственности, право хозяйственного ведения и право оперативного управления представляют собой институты гражданского права (см. ст. 209, 216, 294, 296 ГК РФ). Для целей налогообложения они имеют то же значение, что и в гражданском законодательстве (в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ).

Налоги представляют собой платеж, взимаемый *в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований*. Ограничение целей взимания налогов, установленное законодателем, означает, что к налогам не должны относиться обязательные платежи, взи-

маемые с иными целями (например, с целями содержания каких-либо отдельных государственных органов).

Даваемое в НК РФ легальное определение налога вызывает многочисленные возражения у специалистов. Можно отметить, например, что оно не позволяет выявить различия между налогом и конфискацией. К конфискации в полной мере применимо определение, данное в п. 1 ст. 8 НК РФ. Трудно также выявить различия между налогом и штрафом за неисполнение налоговых обязательств.

### 6.1.2. Сбор

В соответствии с п. 2 ст. 8 НК РФ под **сбором** понимается «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)».

Законодатель называет сбор *взносом* в отличие от налога, который назван платежом. В этом подчеркивается разовый характер сбора. Законодатель не устанавливает обязательность *денежной формы* данного взноса.

Этот взнос является *обязательным*, т.е. имущественные отношения, связанные со сборами, основываются *не на равенстве сторон, а на властном подчинении* одной стороны (плательщика) другой (государству). Необходимость внесения сбора определяется волей государственной власти независимо от волеизъявления потенциальных плательщиков сборов.

*Уплата* сбора представляет собой *одно из условий совершения* в отношении плательщика сбора государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами, должностными лицами *юридически значимых действий*. Уплата сбора дает плательщику право требовать от государственных органов (органов местного самоуправления, иных должностных органов, должностных лиц) совершения определенных действий.

Под государственными органами следует понимать законодательные (представительные) органы власти РФ, ее субъектов, федеральные и региональные органы исполнительной власти, органы судебной власти, контрольно-надзорные органы РФ ее субъектов. К органам местного самоуправления относятся как представительные, так и исполнительные органы муниципальных образований.

Под юридически значимыми действиями понимаются любые действия государственных органов и их должностных лиц, совершаемые в интересах плательщиков сборов. К таким действиям относятся, например, регистрация предприятия, регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, регистрация транспортных средств, выдача определенных документов или предметов. Частным видом совершения юридически значимых действий является предоставление плательщику сбора определенного права, которое может оформляться выдачей лицензии. Перечень видов деятельности, на осуществление которых необходимо иметь лицензии, устанавливается Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

Следует отметить, что законодатель не указывает на обязательность внесения сбора за счет денежных средств, принадлежащих плательщику сбора на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Другими словами, законодатель *допускает возможность уплаты сбора третьими лицами* (обязанность по уплате налога должны осуществлять сами налогоплательщики).

Приведенное в п. 2 ст. 8 НК РФ определение не содержит указания на цель взимания сбора. Если налог может взиматься только в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, то при взимании сборов могут преследоваться и иные цели (например, финансовое обеспечение деятельности отдельного государственного органа).

## 6.2. Элементы налогообложения

В НК РФ используется термин «элемент налогообложения»<sup>1</sup>. Под элементом обычно понимается составная часть

<sup>1</sup> В актах судебных органов и публикациях в специальной литературе в схожем значении могут использоваться и такие термины, как: «Элементы налогового обязательства», «существенные элементы налогового обязательства» (в постановлениях Конституционного Суда РФ), «элементы налога» (Финансово-кредитный словарь : в 3 т. Т. III / гл. ред. Н. В. Гаретовский. М. : Финансы и статистика, 1988), «элементы юридического состава налога» (Налоговое право : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000), «элементы закона о налоге» (*Евстигнеева Е. Н.* Основы налогообложения и налогового права : учеб. пособие. М. : ИНФРА-М, 2000).

сложного целого. **Элементами налогообложения** следует считать отдельные нормы законодательства, правила, процедуры, категории, понятия, которые в совокупности определяют условия обложения налогом.

Для всех видов налогов установлены *обязательные* элементы налогообложения (см. п. 1 ст. 17 НК РФ):

- объект налогообложения, налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Налогоплательщики не отнесены НК РФ к «элементам налогообложения», но они, так же как и обязательные элементы налогообложения, должны быть определены в актах законодательства о налоге для того, чтобы налог считался установленным (см. также 5.2.2 «Общие условия установления налогов и сборов»).

### 6.2.1. Объект налогообложения

В соответствии с п. 1 ст. 38 НК РФ **объект налогообложения** — реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Приведенная норма не содержит определения объекта налогообложения, а лишь указывает на те объекты, которые могут выступать в качестве объекта налогообложения. Для того чтобы считаться объектом обложения, объект должен соответствовать двум условиям: 1) он должен иметь либо стоимостную, либо количественную, либо физическую характеристики; 2) с наличием этого объекта у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах должно связывать возникновение обязанности по уплате налогов.

Под стоимостной характеристикой подразумевается то, что этот объект может быть оценен в деньгах<sup>1</sup>. Под количественной характеристикой можно понимать такие характеристики, которые выражают внешнюю определенность объ-

<sup>1</sup> К сожалению, в НК РФ, как и во многих других актах законодательства, понятия «стоимость» и «ценность» используются как равнозначные.

екта: его величину, число, объем, степень развития свойств и т.д., т.е. объект может быть измерен. К физическим характеристикам могут быть отнесены особенности, свойства (примерами физических величин являются плотность, вязкость, показатель преломления света и др.), а также технические характеристики (например, мощность двигателя транспортного средства).

Для того чтобы какой-либо объект считался объектом обложения, в актах законодательства о налогах и сборах должно содержаться указание на то, что с наличием этого объекта у налогоплательщика возникают обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ, при этом в ст. 38–43 НК РФ устанавливается значение отдельных общих понятий и терминов.

Для целей обложения налогами на имущество под **имуществом** понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

Для целей обложения налогами операций по реализации товаров (работ, услуг) устанавливается значение следующих понятий (категорий): товар, работа, услуга; реализация товаров (работ, услуг).

**Товаром** признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое в соответствии с таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

**Работой** признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций и (или) физических лиц.

**Услугой** признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

**Реализацией** товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом дру-

тому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

Не признается реализацией товаров, работ или услуг (в соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ):

1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

3) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

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

5) передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению в соответствии с законодательством РФ;

6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

7) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

8) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

9) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных



лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;

10) иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Для целей налогообложения налогами на доходы в НК РФ установлены принципы определения доходов, а также приводятся определения дивидендов и процентов.

**Доходом** признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Доходы налогоплательщика могут быть отнесены к *доходам от источников в Российской Федерации* или к *доходам от источников за пределами Российской Федерации* в соответствии с главами НК РФ «Налог на прибыль организаций», «Налог на доходы физических лиц». Если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В аналогичном порядке в указанных доходах определяются доля, которая может быть отнесена к доходам от источников в Российской Федерации, и доли, которые могут быть отнесены к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

**Дивидендом** признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

*Не признаются дивидендами:*

1) выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной

форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;

2) выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;

3) выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

**Процентами** признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Кроме того, для целей налогообложения в НК РФ установлены принципы определения *цены* товаров, работ или услуг (см. 6.3 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг»).

### 6.2.2. Налоговая база и налоговая ставка

**Налоговая база** представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая база и порядок ее определения по федеральным, региональным и местным налогам устанавливаются НК РФ.

*Налогоплательщики-организации* исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения).

*Индивидуальные предприниматели*, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России.

Эти правила исчисления налоговой базы распространяются также на *налоговых агентов*.

Остальные налогоплательщики — *физические лица* исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц сведений о суммах выплаченных им доходов, об объектах налогообложения, а также данных собственного учета полученных доходов, объектов налогообложения, осуществляемого по произвольным формам.

В случаях, предусмотренных НК РФ, налоговые органы исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе имеющихся у них данных.

**Налоговая ставка** представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ.

Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных НК РФ.

### 6.2.3. Налоговый период

Под **налоговым периодом** понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких *отчетных периодов*.

Если организация была **создана** после начала *календарного года*, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом **днем создания организации** признается *день ее государственной регистрации*. При создании организации в день, попадающий в период с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период со

дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Если организация была **ликвидирована (реорганизована)** до конца *календарного года*, последним налоговым периодом для нее является период от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации). Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации). Если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации. Указанные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций.

Все вышеуказанные правила *не применяются* в отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как *календарный месяц* или *квартал*. В таких случаях при создании, ликвидации, реорганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

#### 6.2.4. Установление и использование льгот по налогам и сборам

**Льготами по налогам и сборам** признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или

несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ.

Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами субъектов РФ о налогах.

Льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

### 6.2.5. Порядок исчисления налога

*Обязанность* по исчислению налога может быть возложена на налогоплательщика, налоговый орган, налогового агента.

НК РФ устанавливает общее правило, в соответствии с которым налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

В случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику **налоговое уведомление**. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. В налоговом уведомлении могут быть указаны данные по нескольким подлежащим уплате налогам.

Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Форма налогового уведомления, форматы и порядок направления налогоплательщику налогового уведомления в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются ФНС России.

### 6.2.6. Сроки уплаты налогов и сборов

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ.

При уплате налога и сбора с *нарушением срока уплаты* налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает *пени*.

*Сроки уплаты налогов и сборов* определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию.

В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

### 6.2.7. Порядок уплаты налогов и сборов

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки.

В соответствии с НК РФ может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу — **авансовых платежей**. Обязанность по уплате авансовых платежей признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога. В случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном НК РФ. Нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания

для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Уплата налога производится в наличной или безналичной форме.

*При отсутствии банка налогоплательщики (налоговые агенты), являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи.* В этом случае местная администрация и организация федеральной почтовой связи обязаны:

- принимать денежные средства в счет уплаты налогов, правильно и своевременно перечислять их в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства по каждому налогоплательщику (налоговому агенту). При этом плата за прием денежных средств не взимается;

- вести учет принятых в счет уплаты налогов и перечисленных денежных средств в бюджетную систему РФ по каждому налогоплательщику (налоговому агенту);

- выдавать при приеме денежных средств налогоплательщикам (налоговым агентам) квитанции, подтверждающие прием этих денежных средств. Форма квитанции, выдаваемой местной администрацией, утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

- представлять в налоговые органы (должностным лицам налоговых органов) по их запросам документы, подтверждающие прием от налогоплательщиков (налоговых агентов) денежных средств в счет уплаты налогов и их перечисление в бюджетную систему РФ.

Денежные средства, принятые местной администрацией от налогоплательщика (налогового агента) в наличной форме, в течение пяти дней со дня их приема подлежат внесению в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства. В случае если в связи со стихийным бедствием или иным обстоятельством непреодолимой силы денежные средства, принятые от налогоплательщика (налогового агента), не могут быть внесены в установленный срок в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему РФ, указанный срок продлевается до устранения таких обстоятельств. За неисполнение или ненадлежащее исполнение предусмотренных обязанностей местная администрация

и организация федеральной почтовой связи несут ответственность в соответствии с законодательством РФ. Применение мер ответственности не освобождает местную администрацию и организацию федеральной почтовой связи от обязанности перечислить в бюджетную систему РФ денежные средства, принятые от налогоплательщиков (налоговых агентов) в счет уплаты и перечисления сумм налогов.

Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

Налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается в соответствии с указанным порядком применительно к каждому налогу.

Все перечисленные выше правила, касающиеся порядка уплаты налогов, применяются также в отношении порядка уплаты сборов (пеней и штрафов) и порядка уплаты авансовых платежей.

### **6.3. Принципы определения цены товаров, работ или услуг**

Налоговым органам при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов предоставлено право доначислять налог и пени, когда цены товаров (работ, услуг), примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг). Такое доначисление налоговые органы могут производить только в случаях, когда им предоставлено право «проверять правильность применения цен по сделкам»<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Словосочетание «проверять правильность применения цен по сделкам», использованное в ст. 40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения», является не совсем корректным, так как в соответствии со ст. 421 ГК РФ стороны договора свободны в определении условий договора, в том числе и при определении цены товара (работы, услуги).



Проверять правильность применения цен по сделкам налоговые органы могут лишь в следующих случаях:

- 1) при сделках между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В случаях, когда при проверке правильности применения цен по сделкам установлено отклонение цены товаров, работ или услуг, примененной сторонами сделки, в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Налоговый орган при установлении соответствующих отклонений цены по сделке от рыночной цены должен руководствоваться следующими принципами определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения.

Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

При определении рыночной цены и размера отклонения цены сделки от рыночной цены должны учитываться обычные при заключении сделок между взаимозависимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, *учитываются скидки*, вызванные:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

**Рыночной ценой** товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

**Рынком товаров (работ, услуг)** признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории РФ или за пределами Российской Федерации.

**Идентичными товарами** признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

**Однородными товарами** признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

При определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом *условия сделок* на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров, работ или услуг

*признаются сопоставимыми*, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

При отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам либо из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется *метод цены последующей реализации*, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется *затратный метод*, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

При рассмотрении дела суд вправе учесть *любые обстоятельства*, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь вышеперечисленными обстоятельствами.

При реализации товаров (работ, услуг) *по государственным регулируемым ценам (тарифам)*, установленным в соответствии с законодательством РФ, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

При определении рыночных цен финансовых инструментов срочных сделок и рыночных цен ценных бумаг учитываются особенности, предусмотренные гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» и гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

#### **6.4. Институты, понятия и термины, используемые в актах законодательства о налогах и сборах**

Институты, понятия и термины гражданского, семейного права и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. Для целей НК РФ и иных актов законодательства о налогах и сборах в ст. 11 НК РФ установлено значение следующих понятий.

**Индивидуальные предприниматели** — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

**Лица (лицо)** — организации и (или) физические лица.

**Банки (банк)** — коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию ЦБ РФ.

Правила, предусмотренные частью первой НК РФ в отношении банков, распространяются на ЦБ РФ.

**Счета (счет)** — расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

**Лицевые счета** — счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

**Счета Федерального казначейства** — счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы РФ соответствии с бюджетным законодательством РФ.

**Источник выплаты доходов налогоплательщику** — организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход.

**Сезонное производство** — производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и временем года. Данное понятие применяется в отношении организации и индивидуального предпринимателя, если в определенные налоговые периоды (квартал, полугодие) их производственная деятельность не осуществляется в силу природных и климатических условий.

**Учетная политика** для целей налогообложения — выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

**Недоимка** — сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок;

**Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе** — документ, подтверждающий постановку на учет российской организации, иностранной организации, физического лица в налоговом органе соответственно по месту нахождения российской организации, месту нахождения международной организации, по месту осуществления иностранной организацией деятельности на территории РФ через свое обособленное подразделение, по месту жительства физического лица.

**Уведомление о постановке на учет в налоговом органе** — документ, подтверждающий постановку на учет в налоговом органе организации или физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя, по основаниям,

установленным настоящим НК РФ, за исключением оснований, по которым НК РФ предусмотрена выдача свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

**Место нахождения обособленного подразделения российской организации** — место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение.

**Место жительства физического лица** — адрес (наименование субъекта РФ, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством РФ. При отсутствии у физического лица места жительства на территории РФ для целей НК РФ место жительства может определяться по просьбе этого физического лица по месту его пребывания. При этом местом пребывания физического лица признается место, где физическое лицо проживает временно по адресу (наименование субъекта РФ, района, города, иного населенного пункта, улицы, номер дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством РФ.

**Обособленное подразделение организации** — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

**Территория РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией**, — территория РФ, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством РФ и нормами международного права.

Понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

В отношениях, возникающих в связи с взиманием налогов при перемещении товаров через таможенную границу

ТС, используются понятия, определенные таможенным законодательством ТС, а в части, не урегулированной им, — НК РФ.

Правила, предусмотренные частью первой НК РФ в отношении банков, распространяются на ЦБ РФ и государственную корпорацию «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)».

Виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации, устанавливаются НК РФ.

До введения в действие глав части второй НК РФ о налогах и сборах, предусмотренных ст. 12—15 части первой НК РФ, ссылки в НК РФ на положения НК РФ приравнивались к ссылкам на акты законодательства РФ о соответствующих налогах, принятые до дня вступления в силу Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» (до 1 января 2005 г.).

До принятия и вступления в силу (до 1 января 2005 г.) глав части второй НК РФ о налогах и сборах, предусмотренных ст. 12—15 НК РФ, действовали нормы Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», определяющие виды налогов и сборов (см. также 5.1.3, 7.1 и 7.3).

При применении норм НК РФ следует учитывать, что Федеральным законом от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» полномочия по утверждению форм налоговых деклараций и порядка их заполнения переданы Минфину России. В соответствии со ст. 78 Федерального закона от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, принятые до вступления в силу данного Федерального закона (например, нормативные правовые акты МНС России), действуют впредь до признания их утратившими силу или принятия соответствующих нормативных правовых актов уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

# Глава 7

## ВИДЫ НАЛОГОВ И КОМПЕТЕНЦИЯ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### 7.1. Система налогов и сборов в Российской Федерации по Закону РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»

До 1 января 2005 г. виды налогов и сборов, подлежавшие взиманию на территории РФ, устанавливались в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». С 1 января 2005 г. указанный закон утратил силу в связи с принятием Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах».

К **федеральным** относились следующие налоги и сборы<sup>1</sup>:

- а) НДС;
- б) акцизы;
- в) налог на доходы физических лиц;
- г) ЕСН;
- е) налог на операции с ценными бумагами;
- ж) таможенная пошлина;

---

<sup>1</sup> В связи с исключением, заменой и введением отдельных налогов и сборов в Законе РФ «Об основах налоговой системы» порядок перечисления действующих в настоящее время налогов и сборов не соответствует алфавитному порядку.



и) платежи за пользование природными ресурсами, зачисляемые в федеральный бюджет, в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, в краевые, областные бюджеты краев и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и районные бюджеты районов в порядке и на условиях, предусмотренных законодательными актами РФ;

к) налог на прибыль организаций;

о) государственная пошлина;

п) налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;

р) сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний;

ф) водный налог;

х) сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции;

ч) налог на добычу полезных ископаемых;

ш) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Федеральные налоги (в том числе размеры их ставок, объекты налогообложения, плательщики налогов) и порядок зачисления их в бюджет или во внебюджетный фонд устанавливались законодательными актами РФ и взимались на всей ее территории.

При исполнении соглашений о разделе продукции, заключенных сторонами в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», взимание федеральных налогов и сборов заменялось разделом произведенной продукции между государством и инвестором. Взимание федеральных налогов и сборов, не заменяемое разделом произведенной продукции между государством и инвестором, осуществлялось в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах с учетом положений названного Федерального закона.

Специальный налоговый режим при выполнении соглашений о разделе продукции устанавливался НК РФ.

К **региональным** налогам субъектов РФ (к налогам республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономной области, автономных округов) относились следующие налоги:

б) лесной доход;

ж) транспортный налог;

- з) налог на игорный бизнес;
- и) налог на имущество организаций.

Лесной доход устанавливался законодательными актами РФ и взимался на всей ее территории. При этом конкретные ставки определялись законами республик в составе Российской Федерации или решениями органов государственной власти краев, областей, автономной области, автономных округов, если иное не было установлено законодательными актами РФ.

К **местным** относились следующие налоги и сборы:

- а) налог на имущество физических лиц;
- б) земельный налог;
- в) регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью (с 1 января 2004 г. отменен);
- з) налог на рекламу.

В конце 1990-х — начале 2000-х гг. на территориях отдельных субъектов РФ могли взиматься около 20 местных налогов и сборов.

С 1 января 2004 г. взимание этих налогов и сборов было прекращено в соответствии с Федеральным законом от 7 июля 2003 г. № 117-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации».

Сумма платежей по налогу на имущество физических лиц зачислялась в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

Порядок зачисления поступлений по земельному налогу в соответствующий бюджет определяется законодательством о земле.

Налог на имущество физических лиц и земельный налог устанавливались законодательными актами РФ и взимались на всей ее территории. При этом конкретные ставки этих налогов определяются законодательными актами республик в составе РФ или решениями органов государственной власти краев, областей, автономной области, автономных округов, районов, городов и иных административно-территориальных образований, если иное не было предусмотрено законодательным актом РФ.

Налог на рекламу уплачивали юридические и физические лица, рекламирующие свою продукцию, по ставке, не

превышающей 5% стоимости услуг по рекламе. Налог на рекламу мог устанавливаться решениями представительных органов местного самоуправления.

Суммы платежей по местным налогам и сборам зачислялись в районные бюджеты районов, городские бюджеты городов либо по решению представительных органов местного самоуправления.

Компетенция органов государственной власти в решении вопросов о налогах определялась согласно Закону РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и другим законодательным актам. Органы государственной власти всех уровней были не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством РФ, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей.

Актами законодательства РФ о налогах и сборах могло предусматриваться установление *специальных налоговых режимов* (систем налогообложения), в соответствии с которыми вводился особый порядок исчисления и уплаты налогов, в том числе замена предусмотренной ст. 19–21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» совокупности налогов и сборов одним налогом. Установление и введение в действие специальных налоговых режимов не относилось к установлению и введению в действие новых налогов и сборов. Случаи и порядок применения специальных налоговых режимов определялись актами законодательства РФ о налогах и сборах.

## 7.2. Система налогов и сборов в Российской Федерации по НК РФ

В соответствии со ст. 13–15 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- 1) федеральные налоги и сборы;
- 2) региональные налоги;
- 3) местные налоги.

**Федеральными налогами и сборами** признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) НДС;
- 2) акцизы;

- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) ЕСН (отменен с 1 января 2010 г.);
- 5) налог на прибыль организаций;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых;
- 7) водный налог;
- 8) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 9) государственная пошлина.

**Региональными налогами** признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие *элементы налогообложения*: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться *налоговые льготы*, основания и порядок их применения.

К региональным налогам относятся:

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

**Местными налогами** признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми ак-

тами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие *элементы налогообложения*: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться *налоговые льготы*, основания и порядок их применения.

К местным налогам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

Федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются НК РФ.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении

действия региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления в Минфин России и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), а также в финансовые органы соответствующих субъектов РФ и территориальные налоговые органы.

НК РФ устанавливаются *специальные налоговые режимы*, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 «Федеральные налоги и сборы» НК РФ, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. 13—15 НК РФ.

**Специальные налоговые режимы** устанавливаются НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13—15 НК РФ.

К специальным налоговым режимам относятся (см. разд. IV):

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) УСН;
- 3) система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

### **7.3. Изменения в связи с введением в действие отдельных глав части второй НК РФ**

Введение в действие отдельных глав части второй НК РФ означало: а) установление нового механизма взимания отдельных видов налогов и сборов в новых условиях; б) отмену ряда старых налогов и сборов; в) введение новых

налогов и сборов; г) замену одних видов налогов и сборов другими; д) перераспределение отдельных видов налогов и сборов между различными уровнями государственной власти и местного самоуправления.

Например, *новый механизм взимания* был установлен для следующих видов налогов и сборов:

а) федеральных: НДС; налога на прибыль организаций (прежде взимался налог на прибыль предприятий и организаций); налога на доходы физических лиц (прежде взимался подоходный налог с физических лиц), государственной пошлины и др.;

б) региональных: налога на имущество организаций (прежде взимался налог на имущество предприятий), налога на игорный бизнес, транспортного налога (прежде взимался налог на отдельные виды транспортных средств);

в) местного земельного налога.

С 1 января 2004 г. перестал взиматься местный регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. С 1 января 2005 г. перестал взиматься местный налог на рекламу. С 1 января 2006 г. перестал взиматься федеральный налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

В ходе реформы *были отменены* некоторые налоги и сборы, например: налог с продаж; налог на операции с ценными бумагами; сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний; сбор за пограничное оформление; сбор за парковку автотранспорта; сбор с владельцев собак и др.

*Были введены* следующие виды налогов:

а) федеральный — ЕСН (отменен с 1 января 2010 г.), сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

б) региональный — транспортный налог.

С 1 января 2004 г. был введен *новый специальный налоговый режим* — система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Одни виды налогов и сборов заменялись другими: отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в специальный внебюджетный фонд РФ, были преобразованы в федеральный налог на добычу по-

лезных ископаемых. Плата за пользование водными объектами была преобразована в водный налог (взимается с 1 января 2005 г.).

Происходило *перераспределение отдельных видов налогов и сборов между различными уровнями государственной власти и местного самоуправления*: федеральные налоги, служившие источниками образования дорожных фондов, зачислявшиеся в эти фонды в порядке, определяемом законодательными актами о дорожных фондах в Российской Федерации, заменены региональным транспортным налогом.



# Глава 8

## УЧАСТНИКИ ОТНОШЕНИЙ, РЕГУЛИРУЕМЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ: ИХ ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;

3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), и его территориальные органы);

4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, — ФТС России, подчиненные ему таможенные органы РФ).

### 8.1. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты

#### 8.1.1. Налогоплательщики и плательщики сборов

**Налогоплательщиками и плательщиками сборов** признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

**Организациями** признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие

гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ (иностранные организации).

Налогоплательщики — это российские и иностранные организации, как коммерческие (хозяйственные товарищества, общества, производственные кооперативы и т.д.), так и некоммерческие (фонды, ассоциации, потребительские кооперативы и др.). Организации, не обладающие статусом юридического лица, не признаются плательщиками налогов и (или) сборов (например, профсоюзные организации).

**Физическими лицами** признаются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

В порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций *исполняют обязанности* этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

**Обособленное подразделение организации** — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более месяца.

### 8.1.2. Взаимозависимые лица

**Взаимозависимыми лицами** для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%<sup>1</sup>;

<sup>1</sup> Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой.

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд может признать лица взаимозависимыми *по иным основаниям*, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Результаты сделок между налогоплательщиками — взаимозависимыми лицами оцениваются с учетом особых норм, установленных в ст. 40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» (см. 6.3). Совершение сделок между взаимозависимыми лицами имеет значение для определения налоговых обязательств по налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль предприятий и организаций, по НДС, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС.

### **8.1.3. Права и обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)**

Налогоплательщики (плательщики сборов) *имеют право*:

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

2) получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований — по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

5.1) на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам (норма введена Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования»);

6) представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;

7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

10) требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

13) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

14) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

15) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Плательщики сборов имеют *те же права, что и налогоплательщики.*

Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется *административная и судебная защита их прав и законных интересов.* Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК РФ и иными федеральными законами.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Налогоплательщики (плательщики сборов) *обязаны:*

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
- 3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 5) представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным

Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;

6) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

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

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели помимо вышеперечисленных обязанностей должны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

— об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) — в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности;

— обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

— обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории РФ (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:

- в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

- в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;

— обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории РФ, через которые прекраща-

ется деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):

- в течение трех дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);
- в течение трех дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения);
  - о реорганизации или ликвидации организации — в течение трех дней со дня принятия такого решения.

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (о закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности, в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов.

Перечисленные выше сведения налогоплательщики письменно сообщают в налоговые органы по формам, утвержденным ФНС России. Указанные сообщения могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы и нести иные обязанности, установленные законодательством РФ о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) *несет ответственность* в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

#### 8.1.4. Налоговые агенты

**Налоговыми агентами** признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Налоговые агенты имеют *те же права, что и налогоплательщики*, если иное не предусмотрено НК РФ. Обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются таким же образом, как и обеспечение и защита прав налогоплательщиков (см. 8.1.3).

Налоговые агенты *обязаны*:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства;

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налоговые агенты несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет *ответственность* в соответствии с законодательством РФ.

#### **8.1.5. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах**

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законных или уполномоченных представителей, если иное не предусмотрено НК РФ.



Личное участие налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его *права иметь представителя*, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях.

Полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с НК РФ и иными федеральными законами.

**Законными представителями налогоплательщика-организации** признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации.

**Законными представителями налогоплательщика — физического лица** признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ.

**Уполномоченным представителем налогоплательщика** признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с таможенными органами, иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Уполномоченный представитель *налогоплательщика-организации* осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. Уполномоченный представитель *налогоплательщика — физического лица* осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РФ.

## 8.2. Государственные органы — участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

### 8.2.1. Налоговые органы. Их права и обязанности

**Налоговые органы** составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), и его территориальные органы.

ФНС России и ее территориальные органы — управления ФНС России по субъектам РФ, межрегиональные инспекции ФНС России, инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции ФНС России межрайонного уровня (налоговые органы) составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством РФ.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами РФ.

Налоговые органы *вправе*:

1) требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронном виде, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

3) производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном НК РФ;

6) в установленном порядке осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Минфином России;

7) определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

8) требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

9) взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, установленных НК РФ;

10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему РФ;

11) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

12) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

13) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

14) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски (заявления):

— о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных НК РФ;

— о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК РФ;

— о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

— в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные НК РФ.

Вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

Формы и форматы предусмотренных НК РФ документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок представления таких документов в электронном виде по теле-

коммуникационным каналам связи утверждаются ФНС России, если иной порядок их утверждения не предусмотрен НК РФ.

Налоговые органы *обязаны*:

- 1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- 2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- 3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;
- 4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;
- 5) руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах;
- 6) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему РФ;
- 7) принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;

8) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;

9) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

10) представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа.

Запрашиваемая справка представляется в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;

11) осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов;

12) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

Если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198—199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Помимо обязанностей налоговых органов в НК РФ установлены *обязанности должностных лиц налоговых органов.*

Должностные лица налоговых органов *обязаны*:

- 1) действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;
- 2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- 3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.

В соответствии с п. 15 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» МНС России было преобразовано в ФНС России с передачей его функций по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности, по ведению разъяснительной работы по законодательству РФ о налогах и сборах Минфину России. Положения Указа, касающиеся МНС России, вступают в силу после вступления в силу соответствующих федеральных законов.

Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 утверждено Положение о Федеральной налоговой службе. В соответствии с указанным Положением ФНС России и ее территориальные органы в установленной сфере деятельности являются правопреемниками МНС России, а также Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству по всем правоотношениям, связанным с представлением интересов Российской Федерации в процедурах банкротства. Устанавливается также, что до утверждения Правительством РФ перечня подведомственных организаций федеральных органов исполнительной власти в ведении ФНС России находятся организации, находившиеся в ведении преобразованного МНС России.

**Федеральная налоговая служба (ФНС России)** является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового

спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства РФ в пределах компетенции налоговых органов.

ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

ФНС России находится в ведении Минфина России.

ФНС России руководствуется в своей деятельности Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами РФ, нормативными правовыми актами Минфина России, а также Положением о Федеральной налоговой службе.

ФНС России осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

ФНС России выполняет следующие *полномочия* в установленной сфере деятельности:

- осуществляет контроль и надзор:

— за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;

— представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции, спиртосодержащей непищевой продукции с содержанием этилового спирта более 40% объема готовой продукции и об объемах использования этилового спирта для производства алкогольной и спиртосодержащей продукции;



- фактическими объемами производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;
- соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;
- полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;
- проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей;
  - выдает в установленном порядке:
    - разрешения на проведение всероссийских лотерей;
    - свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами;
    - свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;
    - осуществляет:
      - государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;
      - установку и пломбирование контрольных спиртоизмеряющих приборов на предприятиях и в организациях по производству этилового спирта из сырья всех видов;
      - государственный контроль за процессом денатурации (введения денатурирующих веществ) этилового спирта и спиртосодержащей непищевой продукции и содержанием в них денатурирующих веществ;
      - лицензирование в соответствии с законодательством РФ деятельности в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, а также лицензирование других видов деятельности, отнесенных к компетенции Службы;
      - выдачу федеральных специальных марок для маркировки алкогольной продукции и специальных марок для маркировки табака и табачных изделий, производимых на территории РФ;
      - регистрирует в установленном порядке:
        - договоры коммерческой концессии;
        - контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством РФ;

- ведет в установленном порядке:
  - учет всех налогоплательщиков;
  - Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков;
  - единый государственный реестр лотерей, государственный реестр всероссийских лотерей;
  - единую государственную автоматизированную информационную систему учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения;
- осуществляет в установленном законодательством РФ порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;
- принимает в установленном законодательством РФ порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней;
- устанавливает (утверждает):
  - форму налогового уведомления;
  - форму требования об уплате налога;
  - форму заявления о постановке на учет в налоговом органе;
  - форму уведомления о постановке на учет в налоговом органе;
  - форму свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
  - форму решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки;
  - форму и требования к составлению акта налоговой проверки;
  - форму акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении лицами, не являющимися налогоплатель-

щиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, законодательства о налогах и сборах (в том числе о совершении налоговых правонарушений), и требования к его составлению;

– форму представления налоговыми агентами в налоговый орган сведений о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов за налоговый период;

– форму справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога;

– форму представления в налоговый орган налоговым агентом информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период;

– форму заявления о возврате удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам;

– форму представления в налоговый орган органами, выдающими в установленном порядке лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, на пользование объектами водных биологических ресурсов, сведений о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведений о сроках уплаты сбора;

– форму представления организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими пользование объектами животного мира на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, в налоговые органы по месту своего учета сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами животного мира, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов;

– перечень документов, представляемых организациями и индивидуальными предпринимателями в налоговый орган для зачета или возврата сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира;

– форму представления в налоговые органы организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими пользование объектами водных биологических ресурсов на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов, сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами водных биологических ресурсов, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов;

— форму заявления о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции;

— форму свидетельства о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции;

— форму представления органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств, сведений о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства;

— форму заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения налогом на игорный бизнес;

- разрабатывает формы и порядок заполнения расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством РФ, и направляет их для утверждения в Минфин России;

- представляет в соответствии с законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве) интересы Российской Федерации по обязательным платежам и (или) денежным обязательствам;

- рассматривает уведомления о проведении стимулирующих лотерей;

- осуществляет в установленном порядке проверку деятельности юридических лиц, физических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств в установленной сфере деятельности;

- осуществляет функции главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание ФНС России и реализацию возложенных на нее функций;

- обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную тайну;

- организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством РФ срок;

- обеспечивает мобилизационную подготовку центрального аппарата и территориальных органов ФНС России;

- организует профессиональную подготовку работников центрального аппарата и территориальных органов ФНС

России, их переподготовку, повышение квалификации и стажировку;

- осуществляет в соответствии с законодательством РФ работу по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в ходе деятельности ФНС России;

- взаимодействует в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности;

- проводит в установленном порядке конкурсы и заключает государственные контракты на размещение заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд ФНС России, а также на проведение научно-исследовательских работ для государственных нужд в установленной сфере деятельности;

- осуществляет иные функции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ.

ФНС России с целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности *имеет право*:

- организовывать проведение необходимых исследований, испытаний, экспертиз, анализов и оценок, а также научных исследований по вопросам осуществления контроля и надзора в установленной сфере деятельности;

- запрашивать и получать сведения, необходимые для принятия решений по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

- давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

- осуществлять контроль за деятельностью территориальных органов ФНС России и подведомственных организаций;

- привлекать в установленном порядке для проработки вопросов, отнесенных к установленной сфере деятельности, научных и иные организации, ученых и специалистов;

- применять предусмотренные законодательством РФ меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а также санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызван-

ных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности, с целью пресечения фактов нарушения законодательства РФ;

— создавать совещательные и экспертные органы (советы, комиссии, группы, коллегии) в установленной сфере деятельности;

— разрабатывать и утверждать в установленном порядке образцы форменной одежды, знаков различия и отличия, удостоверений, а также порядок ношения форменной одежды.

ФНС России *не вправе* осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ, а также управление государственным имуществом и оказание платных услуг. Установленные ограничения полномочий ФНС России не распространяются на полномочия руководителя ФНС России по управлению имуществом, закрепленным за ФНС России на праве оперативного управления, решению кадровых вопросов и вопросов организации деятельности ФНС России.

ФНС России возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ по представлению министра финансов РФ. Руководитель ФНС России несет персональную ответственность за выполнение возложенных на ФНС России задач и функций. Руководитель ФНС России имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности министром финансов РФ по представлению руководителя ФНС России. Количество заместителей руководителя ФНС России устанавливается Правительством РФ.

Финансирование расходов на содержание центрального аппарата и территориальных органов ФНС России осуществляется за счет средств, предусмотренных в федеральном бюджете.

ФНС России и ее территориальные органы являются юридическими лицами, имеют бланк и печать с изображением Государственного герба РФ и со своим наименованием, эмблему, иные печати, штампы и бланки установленного образца, а также счета, открываемые в соответствии с законодательством РФ.

### 8.2.2. Таможенные органы

Таможенные органы составляют единую федеральную централизованную систему. Органы государственной власти субъектов РФ, органы местного самоуправления, общественные объединения не могут вмешиваться в деятельность таможенных органов при осуществлении ими своих функций.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию *налогов при перемещении товаров через таможенную границу ТС* в соответствии с таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

Должностные лица таможенных органов несут обязанности должностных лиц налоговых органов, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

Федеральным министерством, уполномоченным в области финансов, является Минфин России.

**Таможенные органы** – федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела, и подчиненные ей таможенные органы РФ, за исключением случаев, когда в НК РФ упоминаются таможенные органы иностранных государств.

*Таможенными органами* являются:

- 1) федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела (Федеральная таможенная служба Российской Федерации – ФТС России);
- 2) региональные таможенные управления;
- 3) таможни;
- 4) таможенные посты.

Федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, является *Государственный таможенный комитет РФ*. В соответствии с п. 15 и 26 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 Государственный таможенный комитет РФ после вступления в силу соответствующего федерального закона преобразован в *Федеральную таможенную службу*, а его функции по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности переданы Министерству экономического развития и торговли РФ.

Создание, реорганизация и ликвидация региональных таможенных управлений и таможен осуществляются федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела, а таможенных постов — федеральной службой, уполномоченной в области таможенного дела (ФТС России), по согласованию с федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела (Министерством экономического развития и торговли РФ).

Компетенция конкретных таможенных органов по осуществлению конкретных функций, совершению определенных таможенных операций, а также регион деятельности таможенных органов определяются ФТС. Данная служба вправе создавать специализированные таможенные органы, компетенция которых ограничивается отдельными правомочиями для выполнения некоторых функций, возложенных на таможенные органы, либо для совершения таможенных операций в отношении определенных видов товаров.

### **8.2.3. Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов**

Минфин России дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения.

Финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований, дают письменные разъяснения налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Минфин России, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.



#### **8.2.4. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, а также их должностных лиц**

Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники указанных органов несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

#### **8.2.5. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц**

Каждое лицо имеет право *обжаловать акты* налоговых органов *ненормативного характера*, действия или бездействие их должностных лиц, если по мнению этого лица такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

*Нормативные правовые акты* налоговых органов могут быть обжалованы *в порядке, предусмотренном федеральным законодательством*.

Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

*Судебное обжалование актов* (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится *путем подачи искового заявления в арбитражный суд* в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством. Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лица-

ми, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомερных действий государственных органов и должностных лиц.

В случае обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц в суд по заявлению налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, установленном соответствующим процессуальным законодательством РФ.

В случае обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган по заявлению налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены по решению вышестоящего налогового органа.

Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения.

Жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.

Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу.

Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления. Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в вышеуказанные сроки.

Жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом).

*По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа* вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

*По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц* налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

*По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение* вышестоящий налоговый орган вправе:

- 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу – без удовлетворения;
- 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для

получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

Если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству РФ, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

### **8.3. Органы внутренних дел. Следственные органы**

Функции по предупреждению, выявлению, пресечению и расследованию нарушений законодательства о налогах и сборах, являющихся преступлениями или административными правонарушениями, в соответствии с Законом РФ от 24 июня 1993 г. № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции» выполняли органы налоговой полиции. Со вступлением в силу Федерального закона от 30 июня 2003 г. № 86-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации, признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации, предоставлении отдельных гарантий сотрудникам органов внутренних дел, органов по кон-

тролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ и упраздняемых федеральных органов налоговой полиции в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» (т.е. с 1 июля 2003 г.) эти функции были возложены на органы внутренних дел.

По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Органы внутренних дел, следственные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел, следственных органов несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

#### **8.4. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов**

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, производства, переработки и обращения драгоценных

металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств, инвестирования средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии, организации и проведения лотерей, азартных игр и пари, производства и оборота защищенной полиграфической продукции, финансового обеспечения государственной службы, противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, является Минфин России.

Минфин России осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении ФНС России, Федеральной службы страхового надзора, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федерального казначейства, а также контроль за исполнением таможенными органами нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

Минфин России руководствуется в своей деятельности Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами РФ, а также Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329.

Минфин России осуществляет свою деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями.

Минфин России в сфере налогов и сборов осуществляет следующие *полномочия*:

а) *вносит в Правительство РФ проекты* федеральных законов, нормативных правовых актов Президента РФ и Правительства РФ и другие документы, по которым требуется решение Правительства РФ, по вопросам, относящимся к установленной сфере ведения Минфина России и к сферам ведения подведомственных ему федеральных служб, а также проект плана работы и прогнозные показатели деятельности Минфина России;

б) на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента РФ и Правительства РФ Минфин

России *принимает, в частности, нормативные правовые акты, устанавливающие:*

- формы налоговых деклараций, расчетов по налогам и порядок заполнения налоговых деклараций;
- форму таможенного приходного ордера, на основании которого производится уплата таможенных пошлин, налогов физическими лицами при перемещении товаров для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд при декларировании товаров;
- форму акта о результатах совместной выверки расходования денежных средств плательщика, внесенных на счет таможенного органа;
- форму требования об уплате таможенных платежей;
- форму решения о взыскании в бесспорном порядке таможенных платежей за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика в банках;
- порядок контроля таможенной стоимости товаров совместно с ФТС России;
- предельные нормы компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок;
- порядок ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;

Минфин России принимает также нормативные правовые акты по другим вопросам в установленной сфере деятельности данного Министерства и подведомственных ему федеральных служб, за исключением вопросов, правовое регулирование которых в соответствии с Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ осуществляется исключительно федеральными конституционными законами, федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ и Правительства РФ.

Минфин России в установленной сфере деятельности *не вправе* осуществлять функции по контролю и надзору, а также функции по управлению государственным имуществом, кроме случаев, устанавливаемых указами Президента РФ или постановлениями Правительства РФ. Указанные ограничения не распространяются на полномочия министра по управлению имуществом, закрепленным за Минфином Рос-

сии на праве оперативного управления, решению кадровых вопросов и вопросов организации деятельности Минфина России и его структурных подразделений.

При осуществлении правового регулирования в установленной сфере деятельности Минфин России *не вправе* устанавливать не предусмотренные федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ функции и полномочия федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, а также не вправе устанавливать ограничения на осуществление прав и свобод граждан, прав негосударственных коммерческих и некоммерческих организаций, за исключением случаев, когда возможность введения таких ограничений актами уполномоченных федеральных органов исполнительной власти прямо предусмотрена Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами и издаваемыми на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов актами Президента РФ и Правительства РФ.



# Глава 9

## ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

### 9.1. Общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов

#### 9.1.1. Обязанность по уплате налога или сбора

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора *возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора* с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора *прекращается*:

1) с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

2) со смертью физического лица — налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. Задолженность по поимущественным налогам (транспортному, земельному и налогу на имущество физических лиц) умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества, в порядке, установленном гражданским законодательством РФ для оплаты наследниками долгов наследодателя;

3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой РФ

по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации организации;

4) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Налогоплательщик обязан *самостоятельно* исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в *срок*, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога *досрочно*.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в установленном НК РФ порядке.

В НК РФ предусмотрен порядок взыскания налога, сбора, а также пеней и *штрафов с организации или индивидуального предпринимателя* за счет:

— денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) — организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента — организации, индивидуального предпринимателя в банках (см. 9.1.2);

— иного имущества налогоплательщика (налогового агента) (см. 9.1.3).

Для взыскания налога *с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем*, в НК РФ предусмотрен порядок взыскания налога, сбора, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) (см. 9.1.4).

Взыскание налога в судебном порядке производится:

1) с организации, которой открыт лицевой счет;

2) в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках по-

ступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога *считается исполненной* налогоплательщиком:

1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

2) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

3) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства;

4) со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента;

6) со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами (см. 15.4.2).

Обязанность по уплате налога *не признается исполненной* в следующих случаях:

1) отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

2) отзыва налогоплательщиком-организацией, которой открыт лицевой счет, или возврата органом Федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

3) возврата местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи налогоплательщику — физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему РФ;

4) неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего непоручение этой суммы в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства;

5) если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточно остатка для удовлетворения всех требований.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ.

Пересчет суммы налога, исчисленной в предусмотренных НК РФ случаях в иностранной валюте, в валюту РФ осуществляется по официальному курсу Банка России на дату уплаты налога.

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных НК РФ.

Поручение на перечисление налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства за-

полняется налогоплательщиком в соответствии с правилами заполнения поручений. Указанные правила устанавливаются Минфином России по согласованию с ЦБ РФ.

При обнаружении налогоплательщиком ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей перечисления этого налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту своего учета заявление о допущенной ошибке с приложением документов, подтверждающих уплату им указанного налога и его перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика. По предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка уплаченных налогоплательщиком налогов. Результаты сверки оформляются актом, который подписывается налогоплательщиком и уполномоченным должностным лицом налогового органа. Налоговый орган вправе требовать от банка копию поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе. Банк обязан представить в налоговый орган копию указанного поручения в течение пяти дней со дня получения требования налогового органа. В этом случае на основании заявления налогоплательщика и акта совместной сверки уплаченных налогоплательщиком налогов, если такая совместная сверка проводилась, налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налогоплательщиком налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства. При этом налоговый орган осуществляет пересчет пеней, начисленных на сумму налога, за период со дня его фактической уплаты в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа. О принятом решении об уточнении платежа налоговый орган уведомляет налогоплательщика в течение пяти дней после принятия данного решения.

Аналогичные правила применяются также в отношении сборов, пеней, штрафов и распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов.

### **9.1.2. Взыскание налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) — организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента — организации, индивидуального предпринимателя в банках**

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках.

*Взыскание* налога производится по решению налогового органа *путем направления в банк*, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, *поручения налогового органа* на списание и перечисление в бюджетную систему РФ необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронном виде в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему РФ необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя. Порядок направления в банк поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в электронном виде устанавливается ЦБ РФ по согласованию с ФНС России.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика

(налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в течение шести дней после вынесения указанного решения. В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма.

Поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему РФ направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению. Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах — с валютных счетов производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу ЦБ РФ, установленному на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа одновременно с поручением налогового органа на перечисление налога направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя. Расходы, связанные с продажей иностранной валюты, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента).

*Не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика (налогового агента), если не истек срок*

*действия депозитного договора.* При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

Поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством РФ.

*При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах* налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в день получения банком поручения налогового органа на перечисление налога такое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством РФ.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в соответствии с порядком, установленным в НК РФ (см. 9.1.3).

При взыскании налога налоговым органом может быть применено приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках (см. 9.4.1).

Аналогичные правила применяются при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога, а также при взыскании сбора и штрафов.



### 9.1.3. Взыскание налога, сбора, а также пеней и штрафов за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации, индивидуального предпринимателя

*При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах* налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя или при отсутствии информации о счетах налоговый орган вправе взыскать налог *за счет имущества*, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банках.

*Взыскание* налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа *путем направления* в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего *постановления судебному приставу-исполнителю* для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве». Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя должно содержать:

1) фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, издавшего указанное постановление;

2) дату принятия и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента;

3) наименование и адрес налогоплательщика-организации или налогового агента — организации либо фамилию, имя, отчество, паспортные данные, адрес постоянного места жительства налогоплательщика — индивидуального предпринимателя или налогового агента — индивидуального предпринимателя, на чье имущество обращается взыскание;

4) резолютивную часть решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя;

5) дату вступления в силу решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя;

6) дату выдачи указанного постановления.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и заверяется гербовой печатью налогового органа.

Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя производится последовательно в отношении:

а) наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание;

б) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, лег-

кового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

в) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

г) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

д) имущества, переданного по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

е) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя за счет вырученных сумм.

Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, реализуемое в порядке исполнения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя.

Вышеуказанные положения применяются также при взыскании:

- пеней за несвоевременную уплату налога;
- штрафов в случаях, предусмотренных НК РФ;
- сбора за счет имущества плательщика сбора — организации или индивидуального предпринимателя;
- налогов таможенными органами с учетом положений, установленных таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

#### **9.1.4. Взыскание налога, сбора, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем**

В случае неисполнения налогоплательщиком (плательщиком сборов) — физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок обязанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов налоговый или таможенный орган, направивший требование об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств, данного физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, с учетом следующих особенностей.

Заявление о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица подается в отношении всех требований об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, по которым истек срок исполнения и которые не исполнены этим физическим лицом на дату подачи налоговым или таможенным органом заявления о взыскании в суд. Заявление о взыскании подается налоговым или таможенным органом в суд, если общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 1,5 тыс. руб., за исключением случая истечения трехлетнего срока со дня исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов. Копия заявления о взыскании не позднее дня его подачи в суд направляется налоговым или таможенным органом физическому лицу, с которого взыскиваются налоги, сборы, пени, штрафы.

Заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым или таможенным органом в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов. Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым или таможенным органом при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов превысила 1,5 тыс. руб., налоговый или таможенный орган обращается в суд с заявлением о

взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 1,5 тыс. руб. Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов не превысила 1,5 тыс. руб., налоговый или таможенный орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.

Рассмотрение дел о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится в соответствии с гражданским процессуальным законодательством РФ. Требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица может быть предъявлено в порядке искового производства не позднее шести месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом. К заявлению о взыскании может прилагаться ходатайство налогового или таможенного органа о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения требования.

Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица на основании вступившего в законную силу судебного акта производится в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве» с учетом следующих особенностей.

Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится последовательно в отношении:

- 1) денежных средств на счетах в банке;
- 2) наличных денежных средств;
- 3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

В случае взыскания налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога, сбора, пеней, штрафов считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. Со дня наложения ареста на указанное имущество и до дня перечисления вырученных сумм в бюджетную систему РФ пени за несвоевременное перечисление налогов, сборов не начисляются.

Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество физического лица, реализуемое в порядке исполнения судебных актов о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица.

#### **9.1.5. Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации юридических лиц**

*При ликвидации юридического лица — организации* обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется *ликвидационной комиссией* за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством РФ.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством РФ.

Суммы излишне уплаченных ликвидируемой организацией или излишне взысканных с этой организации налогов, сборов (пеней, штрафов) подлежат зачету налоговым органом в счет погашения недоимки по иным налогам, сборам

и задолженности ликвидируемой организации по пеням, штрафам в порядке, установленном НК РФ (см. 9.4.2). Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов (пеней, штрафов) распределяется пропорционально недоимке по иным налогам, сборам и задолженности ликвидируемой организации по пеням, штрафам, подлежащим уплате (взысканию) в бюджетную систему РФ, контроль за исчислением и уплатой которых возложен на налоговые органы.

При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также по уплате пеней, штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией или излишне взысканных налогов, сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации в порядке, установленном НК РФ, не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Эти правила применяются также при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС.

**При реорганизации юридического лица** обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его *правопреемником* (правопреемниками) в следующем порядке. Исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям.

На правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации. Правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков. Реорганизация юридическо-

го лица *не изменяет сроков исполнения его обязанностей* по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

При *слиянии* нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

При *присоединении* одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.

При *разделении* юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов.

При *наличии нескольких правопреемников* доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством. Если разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов, то по решению суда вновь возникшие юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

При *выделении из состава юридического лица* одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (пеней, штрафов) не возникает. Если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов (пеней, штрафов), то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) реорганизованного лица.



При *преобразовании* одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

Сумма налога (пеней, штрафов), излишне уплаченная юридическим лицом или излишне взысканная до его реорганизации, подлежит зачету налоговым органом в счет исполнения правопреемником (правопреемниками) обязанности реорганизованного юридического лица по погашению недоимки по иным налогам и сборам, задолженности по пеням и штрафам за налоговое правонарушение. Зачет производится не позднее одного месяца со дня завершения реорганизации. Подлежащая зачету сумма излишне уплаченного юридическим лицом или излишне взысканного с него до реорганизации налога, сбора (пеней, штрафов) распределяется пропорционально недоимке по иным налогам, сборам и задолженности реорганизованного юридического лица по пеням и штрафам, подлежащим уплате (взысканию) в бюджетную систему РФ, контроль за исчислением и уплатой которых возложен на налоговые органы.

При отсутствии у реорганизуемого юридического лица задолженности по исполнению обязанности по уплате налога, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченного этим юридическим лицом или излишне взысканного налога (пеней, штрафов) подлежит возврату его правопреемнику (правопреемникам) не позднее одного месяца со дня подачи правопреемником (правопреемниками) заявления. При этом сумма излишне уплаченного налога (пеней, штрафов) юридическим лицом или излишне взысканного налога (пеней, штрафов) до его реорганизации возвращается правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

Эти правила применяются также:

- в отношении исполнения обязанности по уплате сбора при реорганизации юридического лица;
- при определении правопреемника (правопреемников) иностранной организации, реорганизованной в соответствии с законодательством иностранного государства;
- при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС.

### 9.1.6. Исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица

Обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, *уполномоченным* органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего. Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, обязано уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется его *опекуном* за счет денежных средств этого недееспособного лица. Опекун физического лица, признанного судом недееспособным, обязан уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица недееспособным пени и штрафы.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения.

Лица, на которых возлагаются обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, пользуются всеми правами, исполняют все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков и плательщиков сборов. Указанные лица при исполнении возложенных на них обязанностей, привлекаемые в связи с этим к ответ-

ственности за виновное совершение налоговых правонарушений, не вправе уплачивать штрафы, предусмотренные НК РФ, за счет имущества лица, признанного соответственно безвестно отсутствующим или недееспособным.

#### 9.1.7. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам

Безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случаях:

1) ликвидации организации в соответствии с законодательством РФ — в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества организации и (или) невозможности их погашения учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, которые установлены законодательством РФ;

2) признания банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» — в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества должника;

3) смерти физического лица или объявления его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством РФ, — по всем налогам и сборам, а в части поимущественных налогов (транспортного, земельного, на имущество физических лиц) — в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, в том числе в случае перехода наследства в собственность Российской Федерации;

4) принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам;

5) в иных случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решения о признании недоимки, задолженности по пеням и

штрафам безнадежными к взысканию и их списанию, являются:

- 1) налоговые органы по месту нахождения организации или месту жительства физического лица — в случаях 1–3;
- 2) налоговые органы по месту учета налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента — в случаях 4 и 5;
- 3) таможенные органы, определяемые ФТС России, — по всем налогам, пеням, штрафам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС.

Законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания признания безнадежными к взысканию недоимки по региональным и местным налогам, задолженности по пеням и штрафам по этим налогам.

Суммы налогов, сборов, пеней и штрафов, списанные со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов в банках, но не перечисленные в бюджетную систему РФ, признаются безнадежными к взысканию и списываются в случае, если на момент принятия решения о признании указанных сумм безнадежными к взысканию и их списанию соответствующие банки ликвидированы.

Порядок списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам, признанных безнадежными к взысканию, а также перечень документов, подтверждающих вышеуказанные обстоятельства, утверждаются ФНС России, ФТС России (в части налогов, пеней, штрафов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС). Указанные правила применяются также при списании безнадежной задолженности по процентами и при заявительном порядке возмещения НДС.

## **9.2. Изменение срока уплаты налога (сбора, пени, штрафа)**

### **9.2.1. Общие условия изменения срока уплаты налога и сбора**

В гл. 9 НК РФ установлены условия и правила изменения сроков уплаты налогов, сборов (в том числе налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, а также по пеням и штрафам). На налоговых агентов указанные правила не распространяются.

Срок уплаты налога и (или) сбора может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога и (или) сбора либо ее части (сумма задолженности) с начислением процентов на сумму задолженности, если иное не предусмотрено гл. 9 НК РФ.

Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

**Изменение срока уплаты** налога и сбора допускается исключительно в порядке, установленном НК РФ.

Изменение срока уплаты государственной пошлины осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных гл. 25.3 «Государственная пошлина» НК РФ.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в следующих формах:

- а) отсрочки;
- б) рассрочки;
- в) инвестиционного налогового кредита.

Лицо, претендующее на изменение срока уплаты налога и (или) сбора (далее — заинтересованное лицо), вправе одновременно с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога и (или) сбора подать заявление о предоставлении инвестиционного налогового кредита. При рассмотрении заявления заинтересованного лица о предоставлении ему отсрочки или рассрочки по уплате налога и (или) сбора и заявления о предоставлении инвестиционного налогового кредита орган, уполномоченный принимать решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов, вправе предложить указанному лицу предусмотренные настоящей главой иные условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и (или) сбора и инвестиционного налогового кредита, которые принимаются по согласованию с заинтересованным лицом.

Срок уплаты налога и (или) сбора *не может быть изменен*, если в отношении заинтересованного лица (лица, претендующего на такое изменение):

— возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

— проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов, таможенного дела в

части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС;

— имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство;

— в течение трех лет, предшествующих дню подачи этим лицом заявления об изменении срока уплаты налога и (или) сбора, уполномоченным органом было вынесено решение о прекращении действия ранее предоставленной отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита в связи с нарушением условий соответствующего изменения срока уплаты налога и (или) сбора.

При наличии на момент вынесения решения об изменении срока уплаты налога обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога, решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица. Заинтересованное лицо вправе обжаловать такое решение в порядке, установленном НК РФ.

Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени и штрафа налоговыми органами осуществляется в порядке, определяемом ФНС России.

### **9.2.2. Органы, уполномоченные принимать решения об изменении срока уплаты налога (сбора)**

Органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов (далее — уполномоченные органы), являются:

1) по федеральным налогам и сборам — ФНС России (за исключением налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, государственной пошлины;

2) по региональным и местным налогам — налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований (за исключением федеральных налогов или сборов,

подлежащих зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты);

3) по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, — ФТС России или уполномоченные таможенные органы;

4) по государственной пошлине — органы (должностные лица), уполномоченные в соответствии с гл. 25.3 «Государственная пошлина» НК РФ совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина:

— по федеральным налогам и сборам — ФНС России (за исключением нижеуказанных случаев);

— по региональным и местным налогам — налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований;

— по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, — ФТС России или уполномоченные таможенные органы;

— по государственной пошлине — органы (должностные лица), уполномоченные совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина;

— по налогу на доходы физических лиц, подлежащему уплате физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, в части доходов, при получении которых налог не удерживается налоговыми агентами, — налоговые органы по месту жительства этих лиц. Решения об изменении сроков уплаты налога с указанных доходов принимаются в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ и муниципальных образований;

— по налогу на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов РФ, и региональным налогам в части решений об изменении сроков уплаты указанных налогов в форме инвестиционного налогового кредита — органы, уполномоченные на это законодательством субъектов РФ.

Если в соответствии с бюджетным законодательством РФ федеральные налоги или сборы подлежат зачислению

в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов или сборов (за исключением государственной пошлины) изменяются на основании решений соответствующих уполномоченных органов в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ, муниципальных образований.

Если в соответствии с законодательством субъектов РФ региональные налоги подлежат зачислению в бюджеты субъектов РФ и (или) местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов изменяются на основании решений налоговых органов по месту нахождения (жительства) заинтересованных лиц в части сумм, подлежащих зачислению:

- в бюджеты субъектов РФ, — по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ;
- местные бюджеты, — по согласованию с финансовыми органами соответствующих муниципальных образований.

При отсрочке или рассрочке по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, *на срок более одного года, но не превышающий три года*, решение об изменении сроков уплаты федеральных налогов и сборов принимается Правительством РФ.

В определенных случаях решение об изменении сроков уплаты федеральных налогов принимается министром финансов Российской Федерации.

### 9.2.3. Отсрочка и рассрочка по уплате налога и сбора

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии нижеперечисленных оснований *на срок, не превышающий один год*, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, *на срок более одного года, но не превышающий три года*, может быть предоставлена по решению Правительства РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов *на срок, не превышающий пять лет*, может быть предоставлена по решению министра финансов РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу, финансовое положение которого не позволяет уплатить этот налог в уста-



новленный срок, однако имеются достаточные основания полагать, что возможность уплаты указанным лицом такого налога возникнет в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

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

2) непредоставление (несвоевременное предоставление) бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств заинтересованному лицу и (или) недоведение (несвоевременное доведение) предельных объемов финансирования расходов до заинтересованного лица — получателя бюджетных средств в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, а также неперечисление (несвоевременное перечисление) заинтересованному лицу из бюджета в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, денежных средств, в том числе в счет оплаты оказанных этим лицом услуг (выполненных работ, поставленных товаров) для государственных, муниципальных нужд;

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

4) имущественное положение физического лица (без учета имущества, на которое в соответствии с законодательством РФ не может быть обращено взыскание) исключает возможность единовременной уплаты налога;

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

6) при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, установленных таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

При наличии оснований 1, 3–6 отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена организации на сумму, не превышающую стоимость ее чистых активов, физического лицу — на сумму, не превышающую стоимость его имущества, за исключением имущества, на которое в соответствии с законодательством РФ не может быть обращено взыскание.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам. Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по основаниям 3–5, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной  $\frac{1}{2}$  ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС. Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по основаниям 1 и 2, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки подается заинтересованным лицом в соответствующий уполномоченный орган. Копия указанного заявления в пятидневный срок со дня его подачи в уполномоченный орган направляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета. К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки прилагаются следующие документы:

1) справка налогового органа по месту учета этого лица о состоянии его расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

2) справка налогового органа по месту учета этого лица, содержащая перечень всех открытых указанному лицу счетов в банках;

3) справки банков о ежемесячных оборотах денежных средств за каждый месяц из предшествующих подаче указанного заявления шести месяцев по счетам этого лица в банках, а также о наличии его расчетных документов, помещенных в соответствующую картотеку неоплаченных расчетных документов, либо об их отсутствии в этой картотеке;

4) справки банков об остатках денежных средств на всех счетах этого лица в банках;

5) перечень контрагентов-дебиторов этого лица с указанием цен договоров, заключенных с соответствующими контрагентами-дебиторами (размеров иных обязательств и оснований их возникновения), и сроков их исполнения, а также копии данных договоров (документов, подтверждающих наличие иных оснований возникновения обязательства);

б) обязательство этого лица, предусматривающее на период изменения срока уплаты налога соблюдение условий, на которых принимается решение о предоставлении отсрочки или рассрочки, а также предполагаемый им график погашения задолженности;

7) документы, подтверждающие наличие оснований изменения срока уплаты налога.

К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по основанию 1 прилагаются заключение о факте наступления в отношении заинтересованного лица обстоятельств непреодолимой силы, являющихся основанием для его обращения с этим заявлением, а также акт оценки причиненного этому лицу ущерба в результате указанных обстоятельств, составленные органом исполнительной власти (государственным органом, органом местного самоуправления) или организацией, уполномоченными в области гражданской обороны, защиты населения и территорий от чрезвычайных ситуаций.

К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки заинтересованному лицу — получателю бюджетных средств по основанию 2 прилагается документ финансового органа и (или) главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, содержащий сведения о сумме бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств, которые не предоставлены (несвоевременно предоставлены) указанному лицу, и (или) о сумме предельных объемов финансирования расходов, которые не доведены (несвоевременно доведены) до этого лица в объеме, достаточном для своевременного исполнения им обязанности по уплате налога.

К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по основанию 2 заинтересованному лицу, которому не перечислены (несвоевременно перечислены) денежные средства из бюджета в объеме, достаточном для своевременного исполнения им обязанности по уплате налога, в том числе в счет оказанных этим лицом услуг (выполненных работ, поставленных товаров) для государственных, муниципальных нужд, прилагается документ получателя бюджетных средств, содержащий сведения о сумме денежных средств, которая не перечислена (несвоевременно перечислена) этому лицу из бюджета в объеме, достаточном для своевременного исполнения им обязанности по упла-

те налога, либо документ государственного, муниципального заказчика, содержащий сведения о сумме денежных средств, которая не перечислена (несвоевременно перечислена) этому лицу в объеме, достаточном для своевременного исполнения им обязанности по уплате налога, в счет оплаты оказанных таким лицом услуг (выполненных работ, поставленных товаров) для государственных, муниципальных нужд.

Наличие основания 3 устанавливается по результатам анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта, проведенного ФНС России, в соответствии с методикой, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере несостоятельности (банкротства) и финансового оздоровления.

К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по основанию 4 прилагаются сведения о движимом и недвижимом имуществе физического лица (за исключением имущества, на которое в соответствии с законодательством РФ не может быть обращено взыскание).

К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по основанию 5 прилагается составленный заинтересованным лицом документ, подтверждающий, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) такого лица доля его дохода от отраслей и видов деятельности, включенных в утверждаемый Правительством РФ перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, составляет не менее 50%.

В заявлении о предоставлении отсрочки или рассрочки заинтересованное лицо принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности.

По требованию уполномоченного органа заинтересованным лицом представляются документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение 30 дней со дня получения заявления заинтересованного лица. По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении упла-

ты суммы задолженности заинтересованным лицом. Копия такого решения представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня принятия решения. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки должно содержать указание на сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении. При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу этого решения включаются в сумму задолженности, если указанный срок уплаты предшествует дню вступления этого решения в силу.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки должно быть мотивированным. Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством РФ.

Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

Законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов, пеней и штрафов.

Указанные правила применяются также в отношении порядка и условий предоставления отсрочки или рассрочки по уплате сборов, если иное не предусмотрено законодательством РФ о налогах и сборах.

#### 9.2.4. Инвестиционный налоговый кредит

**Инвестиционный налоговый кредит (ИНК)** представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

ИНК может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих *оснований*:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами (ИНК предоставляется на сумму кредита, составляющую 30% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных в этом пункте целей);

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

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

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа;

5) осуществление этой организацией инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе многоквартирных домов, и (или) относящихся к возобновляемым источникам энергии, и (или) относящихся к объектам по производству тепловой энергии, электрической энергии, имеющим коэффициент полезного действия более чем 57%, и (или) иных объектов, технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется:

1) по основаниям 1 и 5 — на сумму кредита, составляющую 100% стоимости приобретенного заинтересованной

организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных целей;

2) по основаниям 2—4 — на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

Основания для получения ИНК должны быть *документально подтверждены* заинтересованной организацией.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией. В указанном заявлении организация принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности. Форма договора об ИНК устанавливается уполномоченным органом, принимающим решение о предоставлении ИНК.

Организация вправе подать в соответствующий уполномоченный орган заявление о предоставлении ИНК либо заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога.

Решение о предоставлении организации ИНК принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами в течение 30 дней со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об ИНК не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об ИНК по иным основаниям.

Договор об ИНК должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон. Если ИНК предоставляется под залог имущества, заключается договор о залоге имущества. Договор об ИНК должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления ИНК, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее одной второй и превышающей  $\frac{3}{4}$  ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Законом субъекта РФ и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления по региональным и местным налогам, соответственно могут быть установлены иные основания и условия предоставления ИНК, включая сроки действия ИНК и ставки процентов на сумму кредита.

### **9.2.5. Прекращение действия отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита**

Действие отсрочки, рассрочки или ИНК прекращается по истечении срока действия соответствующего решения или договора либо может быть прекращено до истечения такого срока в предусмотренных в НК РФ случаях.

Действие отсрочки, рассрочки или ИНК прекращается досрочно в случае уплаты всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

При досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки по решению уполномоченного органа заинтересованное лицо должно в течение одного месяца после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно. При этом оставшаяся неуплаченной сумма задолженности определяется как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.



Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется принявшим это решение уполномоченным органом заинтересованному лицу по почте заказным письмом в течение пяти дней со дня принятия решения. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Копия такого решения в те же сроки направляется в налоговый орган по месту учета заинтересованного лица.

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано заинтересованным лицом в суд в порядке, установленном законодательством РФ.

Действие договора об ИНК может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Если в течение срока действия договора об ИНК заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления ИНК, эта организация в течение одного месяца со дня расторжения договора об ИНК обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные за каждый календарный день действия договора об ИНК исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора.

Если организация, выполняющая этой организацией особо важный заказ по социально-экономическому развитию региона или предоставляющая особо важных услуг населению, получившая ИНК, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получила ИНК в течение установленного договором срока, то не позднее трех месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый календарный день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования ЦБ РФ.

Проценты, предусмотренные гл. 9 НК РФ и подлежащие уплате заинтересованным лицом, в случае нарушения срока их уплаты взыскиваются в порядке, аналогичном заявительному порядку возмещения НДС (ст. 176.1 НК РФ).

### 9.3. Требование об уплате налога (сбора)

**Требованием об уплате налога** признается извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Требование об уплате налога *должно содержать* сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

В случае если размер недоимки, выявленный в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в направляемом требовании должно содержаться предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете.

Требование об уплате налога может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в

электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Эти правила применяются также в отношении требований об уплате сборов, пеней, штрафов и распространяются на требования, направляемые плательщикам сборов и налоговым агентам.

Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. При выявлении недоимки налоговый орган составляет документ по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику в течение 10 дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

Эти правила применяются также в отношении сроков направления:

- требования об уплате сбора, а также пеней и штрафа;
- требования о перечислении налога, направляемого налоговому агенту.

В случае, если обязанность налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов по уплате налога или сбора изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, пеней и штрафа, налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование.

## **9.4. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм**

### **9.4.1. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов**

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов, порядок и условия их применения устанавливаются НК РФ.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами:

- а) залогом имущества;
- б) поручительством;

- в) пеней;
- г) приостановлением операций по счетам в банке;
- д) наложением ареста на имущество налогоплательщика.

В предусмотренных НК РФ случаях обязанность по уплате налогов и сборов может быть *обеспечена залогом*.

**Залог имущества** оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

*Предметом залога* может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ. При этом предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества. Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

К правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и в иных случаях, предусмотренных НК РФ, обязанность по уплате налогов может быть обеспечена **поручительством**. В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем.

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, *поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность*. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

По исполнении поручителем взятых на себя обязательств в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

К правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, применяются положения гражданского законодательства РФ, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Правила в отношении поручительства при уплате налогов применяются также в отношении поручительства при уплате сборов.

**Пеней** признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Пеня начисляется *за каждый календарный день просрочки* исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора, если иное не предусмотрено гл. 26.1 НК РФ.

*Не начисляются* пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа был наложен арест на имущество налогоплательщика или по решению суда были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций

по счетам налогоплательщика в банке, наложения ареста на денежные средства или на имущество налогоплательщика. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной  $\frac{1}{300}$  действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в предусмотренном НК РФ порядке (см. 9.1.2–9.1.4).

Эти правила распространяются также на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа). Это положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).

**Приостановление операций по счетам в банках** организаций и индивидуальных предпринимателей применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора, пеней и (или) штрафа.

Приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Приостановление операций по счету не распространяется

на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему РФ.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пеней или штрафа в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией этого требования. При этом решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может быть принято не ранее вынесения решения о взыскании налога. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке в этом случае означает прекращение банком расходных операций по этому счету в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке.

Приостановление операций налогоплательщика-организации по его валютному счету в банке означает прекращение банком расходных операций по этому счету в пределах суммы в иностранной валюте, эквивалентной сумме в рублях, указанной в решении о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке, по курсу Банка России, установленному на дату начала действия приостановления операций по валютному счету указанного налогоплательщика.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может также приниматься руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации. В этом случае приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем представления этим налогоплательщиком налоговой декларации.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке передается нало-

говым органом в банк на бумажном носителе или в электронном виде. Решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации вручается должностным лицом налогового органа представителю банка по месту нахождения этого банка под расписку или направляется в банк в электронном виде или иным способом, свидетельствующим о дате его получения банком, не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения. Порядок направления в банк решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке в электронном виде устанавливается ЦБ РФ по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Форма и порядок направления в банк решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке и решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на бумажном носителе устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Копия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке передается налогоплательщику-организации под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком-организацией копии соответствующего решения, в срок не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения.

Банк обязан сообщить в налоговый орган в электронном виде сведения об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке, операции по которым приостановлены, в течение трех дней после дня получения решения этого налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке. Форматы сообщения банком сведений об остатках денежных средств на счетах налогоплательщика-организации в банке, а также порядок направления банком указанного сообщения в электронном виде утверждаются ЦБ РФ по согласованию с ФНС России.



Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком.

Приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до получения банком решения налогового органа об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке. Дата и время получения банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке указываются в уведомлении о вручении или в расписке о получении такого решения. При направлении в банк решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке в электронном виде дата и время его получения банком определяются в порядке, устанавливаемом ЦБ РФ по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В случае если после принятия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке изменились наименование налогоплательщика-организации и (или) реквизиты счета налогоплательщика-организации в банке, операции по которому приостановлены по этому решению налогового органа, указанное решение подлежит исполнению банком также в отношении налогоплательщика-организации, изменившей свое наименование, и операций по счету, имеющему измененные реквизиты.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке отменяется решением налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем получения налоговым органом документов (их копий), подтверждающих факт взыскания налога, пеней, штрафа.

В случае, если общая сумма денежных средств налогоплательщика-организации, находящихся на счетах, операции по которым приостановлены на основании решения налогового органа, превышает указанную в этом решении сумму, этот налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своим счетам в банке с указанием счетов, на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога. Налоговый орган обязан в двухднев-

ный срок со дня получения указанного заявления налогоплательщика принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке. В случае если к указанному заявлению налогоплательщиком не приложены документы, подтверждающие наличие денежных средств на счетах, указанных в этом заявлении, налоговый орган вправе до принятия решения об отмене приостановления операций по счетам в течение дня, следующего за днем получения такого заявления налогоплательщика, направить в банк, в котором открыты указанные налогоплательщиком счета, запрос об остатках денежных средств на этих счетах. Сообщение об остатках денежных средств на счетах налогоплательщика в банке направляется банком в электронном виде в установленном формате не позднее следующего дня после дня получения запроса налогового органа.

После получения от банка информации о наличии денежных средств на счетах налогоплательщика в банке в размере, достаточном для исполнения решения о взыскании, налоговый орган обязан в течение двух дней принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке. Действие решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке приостанавливается (решение отменяется) в случаях, предусмотренных НК РФ и иными федеральными законами.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

В случае нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовал режим приостановления, начисляются проценты, подлежащие уплате

налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока.

В случае неправомерного вынесения налоговым органом решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовало указанное решение налогового органа, начисляются проценты, подлежащие уплате указанному налогоплательщику-организации за каждый календарный день, начиная со дня получения банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика до дня получения банком решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни неправомерного приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации, нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Эти правила применяются также в отношении приостановления операций по счетам в банках:

- налогового агента — организации и плательщика сбора — организации;
- индивидуальных предпринимателей — налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов;
- нотариусов, занимающихся частной практикой (адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты), — налогоплательщиков, налоговых агентов.

При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации налогоплательщика, а также налогового агента — организации и плательщика сбора — организации, по счетам в банках индивидуальных предпринимателей — налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, а также по счетам в банках нотариусов, занимающихся частной практикой (адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты), — налогоплательщиков, налоговых агентов банк не вправе открывать этой организации новые счета.

**Арестом имущества** в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности

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

Арест имущества может быть полным или частичным. *Полным* арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. *Частичным* арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Арест может быть применен *только для обеспечения взыскания* налога, пеней и штрафов *за счет имущества налогоплательщика-организации* в соответствии со ст. 47 НК РФ (см. 9.1.3).

Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-организации.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления.

Арест имущества налогоплательщика-организации производится *с участием понятых*. Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику-организации (его законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества. Лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику-организации (его представителю) разъясняются их права и обязанности. Проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. Перед арестом имущества должностные

лица, производящие арест, обязаны предъявить налогоплательщику-организации (его представителю) решение о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия.

При производстве ареста составляется *протокол об аресте имущества*. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности — их стоимости. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (его представителю).

Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ «Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест» и (или) иными федеральными законами.

Решение об аресте имущества *отменяется* уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа при прекращении обязанности по уплате налога, пеней и штрафов. Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом.

Налоговый (таможенный) орган уведомляет налогоплательщика об отмене решения об аресте имущества в течение пяти дней после дня принятия данного решения.

Эти правила применяются также в отношении ареста имущества:

- налогового агента — организации;
- плательщика сбора — организации.

#### 9.4.2. Зачет или возврат сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа

Сумма *излишне уплаченного налога* подлежит **зачету** в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо **возврату** налогоплательщику.

Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика, если иное не предусмотрено НК РФ, без начисления процентов на эту сумму, если иное не установлено НК РФ.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам.

**Зачет** суммы излишне уплаченного налога *в счет предстоящих платежей* налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется на основании *письменного заявления налогоплательщика* по решению налогового органа. Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговой органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится налоговыми органами самостоятельно. В этом случае решение о зачете суммы излишне уплаченного налога принимается

налоговым органом в течение 10 дней со дня обнаружения им факта излишней уплаты налога или со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась, либо со дня вступления в силу решения суда. Данное положение не препятствует налогоплательщику представить в налоговый орган письменное заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности по пеням, штрафам). В этом случае решение налогового органа о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки и задолженности по пеням, штрафам принимается в течение 10 дней со дня получения указанного заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено НК РФ.

Решение о возврате суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне уплаченного налога или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась. До истечения установленного срока поручение на возврат суммы излишне уплаченного налога, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы налога, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата налогоплательщику в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом *решении о зачете* (возврате) сумм излишне уплаченного налога или решения об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения. Указанное сообщение передается руководителю организации, физическому лицу, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

В случае, если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением установленного срока (в течение одного месяца со дня получения налоговым органом заявления налогоплательщика), налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая не возвращена в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Территориальный орган Федерального казначейства, осуществивший возврат суммы излишне уплаченного налога, уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

В случае, если предусмотренные проценты уплачены налогоплательщику не в полном объеме, налоговый орган принимает решение о возврате оставшейся суммы процентов, рассчитанной исходя из даты фактического возврата налогоплательщику сумм излишне уплаченного налога, в течение трех дней со дня получения уведомления территориального органа Федерального казначейства о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств. До истечения этого срока поручение на возврат оставшейся суммы процентов, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога и уплата начисленных процентов производятся в валюте РФ.

Эти правила применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне уплаченных авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяются на налоговых



агентов и плательщиков сборов, а в отношении возврата или зачета излишне уплаченных сумм государственной пошлины применяются с учетом особенностей, установленных гл. 25.3 «Государственная пошлина» НК РФ.

Сумма излишне взысканного налога подлежит **возврату** налогоплательщику в следующем порядке.

Возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) в соответствии со ст. 78 НК РФ.

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения *письменного заявления налогоплательщика* о возврате суммы излишне взысканного налога. До истечения этого срока поручение на возврат суммы излишне взысканного налога, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы налога, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата налогоплательщику в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Заявление о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда. Исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога. В случае, если установлен факт излишнего взыскания налога, налоговый орган принимает решение о возврате суммы излишне взысканного налога, а также начисленных в установленном порядке процентов на эту сумму.

Налоговый орган, установив факт излишнего взыскания налога, обязан сообщить об этом налогоплательщику в течение 10 дней со дня установления этого факта. Указанное сообщение передается руководителю организации, физическому лицу, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами в течение одного месяца со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога. Проценты на сумму излишне взысканного налога начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ РФ.

Территориальный орган Федерального казначейства, осуществивший возврат суммы излишне взысканного налога и начисленных на эту сумму процентов, уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

В случае, если предусмотренные проценты уплачены налогоплательщику не в полном объеме, налоговый орган принимает решение о возврате оставшейся суммы процентов, рассчитанной исходя из даты фактического возврата налогоплательщику сумм излишне взысканного налога, в течение трех дней со дня получения уведомления территориального органа Федерального казначейства о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств. До истечения этого срока поручение на возврат оставшейся суммы процентов, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата.

Возврат суммы излишне взысканного налога и уплата начисленных процентов производятся в валюте РФ.

Эти правила применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне взысканных авансовых платежей, сборов, пеней, штрафа и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов, а также применяются в отношении возврата или зачета излишне взысканных сумм государственной пошлины с учетом особенностей, установленных гл. 25.3 «Государственная пошлина» НК РФ.

# Глава 10

## НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### 10.1. Налоговая декларация

**Налоговая декларация** представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется *каждым* налогоплательщиком по *каждому* налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

*Расчет авансового платежа* представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных НК РФ применительно к конкретному налогу.

*Расчет сбора* представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, плательщика сбора об объектах обложения, облагаемой базе, использу-

емых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй НК РФ применительно к каждому сбору.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, предусмотренные частью второй НК РФ применительно к конкретному налогу.

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов, в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам **единую (упрощенную) налоговую декларацию**. Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются ФНС России по согласованию с Минфином России. Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган *по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента)*. Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по

установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются налогоплательщиком в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации — не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налогоплательщики, в соответствии с НК РФ отнесенные к категории крупнейших (см. 10.2.2), представляют все налоговые декларации (расчеты), которые они обязаны представлять в соответствии с НК РФ, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ.

*Бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налоговыми органами бесплатно.*

Налоговый орган *не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета)*, представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронном виде — при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), в том числе с применением электронной цифровой подписи при представлении налоговой декларации (расчета) в электронном виде, подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета)). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

При представлении налоговой декларации (расчета) в электронном виде копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета), может быть представлена в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. Формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчетов), а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются ФНС России по согласованию с Минфином России.

ФНС России не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) включения в налоговую декларацию (расчет) сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением:

- 1) вида документа: первичный (корректирующий);
- 2) наименования налогового органа;
- 3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;
- 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);
- 5) номера контактного телефона налогоплательщика.

Особенности исполнения обязанности по представлению налоговых деклараций посредством уплаты декларационного платежа определяются Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами».

Особенности представления налоговых деклараций при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» НК РФ (см. гл. 23).

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, **приводящих** к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик *обязан* внести необходимые *изменения в налоговую декларацию* и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в установленном порядке.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, **не приводящих** к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик *вправе* внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в установленном порядке. При этом:

- уточненная налоговая декларация, представленная *после истечения установленного срока подачи* декларации, не считается представленной с нарушением срока;

- если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган *до истечения срока подачи* налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации;

- если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган *после истечения срока подачи* налоговой декларации, но *до истечения срока уплаты налога*, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки. Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган *после истечения срока подачи* налоговой декларации и *срока уплаты налога*, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях:

- представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приво-

дящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

— представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета.

Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

При обнаружении *налоговым агентом* в поданном им в налоговый орган расчете факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перерасчету, налоговый агент обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный расчет в установленном порядке. Уточненный расчет, представляемый налоговым агентом в налоговый орган, должен содержать данные только в отношении тех налогоплательщиков, в отношении которых обнаружены факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

Положения, касающиеся освобождения от ответственности, применяются также в отношении налоговых агентов при представлении ими уточненных расчетов.

Эти же правила применяются также в отношении уточненных расчетов сборов и распространяются на плательщиков сборов.

## 10.2. Налоговый контроль

### 10.2.1. Общие положения о налоговом контроле

**Налоговым контролем** признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками



ми сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- а) налоговых проверок;
- б) получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- в) проверки данных учета и отчетности;
- г) осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- д) в других формах, предусмотренных НК РФ.

Особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяют гл. 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» НК РФ.

Налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля *не допускаются* сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

### **10.2.2. Учет организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика**

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

**Организации, в состав которых входят обособленные подразделения**, расположенные на территории РФ, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Минфин России вправе определять особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков, а также организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”».

Особенности учета иностранных организаций и иностранных граждан устанавливаются Минфином России. Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» НК РФ.

Постановка на учет в налоговом органе **организаций и индивидуальных предпринимателей** осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения организации, месту нахождения ее филиала, представительства, иностранной некоммерческой неправительственной организации по месту осуществления ею деятельности на территории РФ через отделение, а также индивидуального предпринимателя по месту его жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ), Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП).

Постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения ее обособленных подразделений (за исключением филиала, представительства) осуществляется налоговыми органами на основании сообщений, представляемых (направляемых) этой организацией.

Постановка на учет (снятие с учета) в налоговых органах иностранной организации по месту осуществления ею деятельности на территории РФ через обособленные подразделения осуществляется на основании заявления о постановке на учет (снятии с учета) такой организации.

Заявление о постановке на учет подается иностранной организацией в налоговый орган не позднее 30 календарных дней со дня начала осуществления ею деятельности на территории РФ. При подаче заявления о постановке на учет (снятии с учета) иностранная организация одновременно с указанным заявлением представляет в налоговый орган документы, которые необходимы для постановки ее на учет (снятия с учета) в налоговом органе и перечень которых утверждается Минфином России.

Если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании, городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемого этой организацией самостоятельно. Сведения о выборе налогового органа организация указывает в уведомлении, направляемом (направляемом) российской организацией в налоговый орган по месту ее нахождения, иностранной организацией — в выбранный ею налоговый орган.

При осуществлении организацией, являющейся иностранным маркетинговым партнером Международного олимпийского комитета (за исключением официальных вещательных компаний), деятельности в рамках исполнения обязательств маркетингового партнера Международного олимпийского комитета через обособленное подразделение в течение периода, не превышающего шести месяцев и включающего в себя период проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, постановка на учет такой организации осуществляется на основании уведомления, направляемого данной организацией в налоговый орган. При осуществлении организацией, являющейся официальной вещательной компанией деятельности в рамках договора, заключенного с Международным олимпийским комитетом или уполномоченной им организацией, через обособленное подразделение в течение периода, не превышающего 12 месяцев и включающего в себя период проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, постановка на учет такой организации осуществляется на основании уведомления, направляемого данной организацией в налоговый орган.

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ. Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

**Местом нахождения имущества** признается:

1) для морских, речных и воздушных транспортных средств — место (порт) приписки, при отсутствии такового — место государственной регистрации, а при отсутствии таковых — место нахождения (жительства) собственника имущества;

2) для транспортных средств, не указанных выше, — место государственной регистрации, а при отсутствии такового — место нахождения (жительства) собственника имущества;

3) для иного недвижимого имущества — место фактического нахождения имущества.

Указанные правила применяются также в отношении недвижимого имущества и транспортных средств, находящихся в государственной или муниципальной собственности и входящих в состав имущества организаций (в том числе в соответствии с концессионным соглашением), на которые этим организациям предоставлены права владения, пользования и распоряжения либо права владения и пользования.

Постановка на учет нотариуса, занимающегося частной практикой, осуществляется налоговым органом по месту его жительства на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ. Постановка на учет адвоката осуществляется налоговым органом по месту его жительства на основании сведений, сообщаемых адвокатской палатой субъекта РФ.

Постановка на учет в налоговых органах физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица на основе информации, предоставляемой органами, указанными в п. 1–6 и 8 ст. 85 НК РФ, либо на основании заявления физического лица. Физические лица, место жительства которых для целей налого-

обложения определяется по месту пребывания физического лица, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет в налоговых органах. В указанных случаях налоговый орган обязан незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учет. В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом.

Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет (снятие их с учета) и учет сведений о налогоплательщиках.

Постановка на учет, снятие с учета в налоговых органах организаций и физических лиц по основаниям, предусмотренным НК РФ, а также внесение изменений в сведения о них в налоговых органах осуществляются в порядке, установленном Минфином России.

При постановке на учет физических лиц в состав сведений об указанных лицах включаются также их персональные данные:

- фамилия, имя, отчество;
- дата и место рождения;
- пол;
- место жительства;
- данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность налогоплательщика;
- данные о гражданстве.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет физического лица на основании заявления этого физического лица в течение пяти дней со дня получения указанного заявления налоговым органом и в тот же срок выдать ему свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось) или уведомление о постановке на учет в налоговом органе.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет российской организации по месту нахождения ее обособленного подразделения (за исключением филиала, представительства) в течение пяти дней со дня получения сообщения от этой организации; российской организации по месту нахождения ее филиала, представительства, иностранной некоммерческой неправительственной организации по месту осуществления ею деятельности на территории

РФ через отделение на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, иностранной организации по месту осуществления ею деятельности на территории РФ через иное обособленное подразделение — в течение пяти дней со дня получения от этой организации заявления о постановке на учет и всех необходимых документов и в тот же срок выдать российской организации, иностранной организации соответственно уведомление о постановке на учет в налоговом органе, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной российской организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать российской организации свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, индивидуальному предпринимателю — свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось) и уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет, снятие с учета организации, физического лица по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов по месту их жительства в течение пяти дней со дня получения сведений, сообщенных органами, указанными в ст. 85 НК РФ. Налоговый орган в тот же срок обязан выдать или направить по почте заказным письмом указанным лицам свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомление о постановке на учет (уведомление о снятии с учета) в налоговом органе.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет (снятие с учета) организации и физического лица по иным основаниям, предусмотренным НК РФ, в течение пяти дней со дня получения соответствующего заявления или сведений, сообщенных органами, указанными в ст. 85 НК РФ, и в тот же срок выдать уведомление о постановке на учет (уведомление о снятии с учета) в налоговом органе.

**Изменения** в сведениях о российских организациях, об отделениях иностранных некоммерческих неправительственных организаций на территории РФ или индивидуальных предпринимателях подлежат учету налоговым органом соответственно по месту нахождения российской организа-

ции, месту нахождения филиала, представительства российской организации, месту осуществления деятельности иностранной некоммерческой неправительственной организации на территории РФ через отделение или месту жительства индивидуального предпринимателя на основании сведений, содержащихся соответственно в ЕГРЮЛ и ЕГРИП. Изменения в сведениях об обособленных подразделениях (за исключением филиалов и представительств) российских организаций подлежат учету налоговыми органами по месту нахождения таких обособленных подразделений на основании сообщений, представляемых (направляемых) российской организацией. Изменения в сведениях об иностранных организациях (в том числе о филиалах, представительствах, об иных обособленных подразделениях) подлежат учету налоговыми органами по месту нахождения указанных обособленных подразделений на основании заявления иностранной организации по форме, установленной ФНС России. Одновременно с подачей такого заявления иностранная организация представляет документы, которые необходимы для учета таких сведений в налоговом органе и перечень которых утверждается Минфином России. Изменения в сведениях о физических лицах, не являющихся индивидуальными предпринимателями, а также о нотариусах, занимающихся частной практикой, и об адвокатах подлежат учету налоговым органом по месту их жительства на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ.

В случаях изменения места нахождения организации, места нахождения обособленного подразделения организации, места жительства физического лица снятие их с учета осуществляется налоговым органом, в котором организация, физическое лицо состояли на учете. При этом налоговый орган осуществляет снятие с учета:

— российской организации по месту ее нахождения (по месту нахождения филиала, представительства), иностранной некоммерческой неправительственной организации по месту осуществления деятельности на территории РФ через отделение, физического лица в качестве индивидуального предпринимателя по месту его жительства — на основании сведений, содержащихся соответственно в ЕГРЮЛ и ЕГРИП;

— российской организации по месту нахождения иного обособленного подразделения — в течение пяти дней со дня

получения сообщения, представляемого (направляемого) российской организацией;

— иностранной организации по месту осуществления деятельности на территории РФ через обособленное подразделение — в течение пяти дней со дня получения соответствующего заявления;

— нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в течение пяти дней со дня получения сведений о факте регистрации, сообщаемых органами, осуществляющими регистрацию физических лиц по месту их жительства.

Постановка на учет организации, физического лица в налоговом органе по новому месту своего нахождения, месту нахождения обособленного подразделения организации, месту жительства физического лица осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа соответственно по прежнему месту нахождения организации, месту нахождения обособленного подразделения организации (месту жительства физического лица). Снятие с учета в налоговом органе физического лица может также осуществляться этим налоговым органом при получении им соответствующих сведений о постановке на учет этого физического лица в другом налоговом органе по месту его жительства.

В случаях *прекращения деятельности российской организации* при ликвидации, в результате реорганизации, в иных случаях, установленных федеральными законами, *прекращения деятельности физического лица в качестве индивидуального предпринимателя* снятие их с учета осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в ЕГРЮЛ и ЕГРИП. В случаях *прекращения российской организацией деятельности через филиал или представительство* (закрытия филиала или представительства), иностранной некоммерческой неправительственной организацией деятельности на территории РФ через отделение снятие с учета российской организации налоговым органом по месту нахождения этого филиала (представительства), иностранной организации налоговым органом по месту осуществления деятельности на территории РФ через это отделение осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, но не ранее окончания выездной налоговой проверки в случае ее проведения. В случае пре-



кращения деятельности (закрытия) иного обособленного подразделения российской организации (иностранной организации) снятие с учета организации налоговым органом по месту нахождения этого обособленного подразделения осуществляется на основании полученного налоговым органом сообщения российской организации (заявления иностранной организации) в течение 10 дней со дня получения этого сообщения (заявления), но не ранее окончания выездной налоговой проверки организации в случае ее проведения. В случаях прекращения полномочий нотариуса, занимающегося частной практикой, прекращения статуса адвоката снятие их с учета осуществляется налоговым органом на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ.

Заявление о постановке на учет (снятии с учета) в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, уведомление о выборе налогового органа для постановки на учет организации по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанное заявление (уведомление) передано в налоговый орган в электронном виде, оно должно быть заверено электронной цифровой подписью лица, представляющего это заявление (уведомление), или его представителя. Формы и форматы заявлений о постановке на учет (снятии с учета) в налоговых органах по основаниям, предусмотренным НК РФ, уведомления о выборе налогового органа для постановки на учет организации по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, представляемых в налоговые органы на бумажном носителе или в электронном виде, а также порядок заполнения форм заявлений, уведомления утверждаются ФНС России.

По запросу организации или физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя, налоговым органом может быть направлено заявителю свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомление о снятии с учета в налоговом органе (уведомление о снятии с учета в налоговом органе) в электронном виде, заверенные электронной цифровой подписью лица, подписавшего эти документы, по телекоммуникационным

каналам связи. Формы и форматы указанных запроса, документов, подтверждающих постановку на учет (снятие с учета) в налоговом органе, порядок заполнения запроса на бумажном носителе и порядок направления указанных документов налоговым органом заявителю утверждаются ФНС России.

Порядок представления указанных заявлений, уведомления, запроса в налоговый орган в электронном виде утверждается Минфином России.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются *бесплатно*.

Каждому налогоплательщику присваивается единый на всей территории РФ по всем видам налогов и сборов **идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)**. Налоговый орган указывает ИНН во всех направляемых ему уведомлениях. Каждый налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством. Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются Минфином России. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать идентификационные номера налогоплательщиков в представляемых в налоговые органы налоговых декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом свои персональные данные.

На основе данных учета ФНС России ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков в порядке, установленном Минфином России.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной.

Организации — налоговые агенты, не учтенные в качестве налогоплательщиков, подлежат учету в налоговых органах по месту своего нахождения в порядке, предусмотренном НК РФ для организаций-налогоплательщиков.

*Обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц* сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц, установлены в ст. 85 НК РФ.

Органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномо-

чиями, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о физических лицах, получивших лицензию на право нотариальной деятельности и (или) назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа.

Адвокатские палаты субъектов РФ обязаны не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту нахождения адвокатской палаты субъекта РФ сведения об адвокатах, внесенные в предшествующем месяце в реестр адвокатов субъекта РФ (в том числе сведения об избранной ими форме адвокатского образования) или исключенные из указанного реестра, а также о принятых за этот месяц решениях о приостановлении (возобновлении) статуса адвокатов.

Органы, осуществляющие регистрацию (учет) физических лиц по месту жительства (месту пребывания), регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства, постановки на учет (снятия с учета) по месту пребывания иностранного работника, о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после дня регистрации (постановки на учет, снятия с учета) указанных лиц или дня регистрации актов гражданского состояния физических лиц.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 1 марта представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Органы опеки и попечительства обязаны сообщать об установлении опеки, попечительства и управлении имуществом в отношении физических лиц — собственников (владельцев) имущества, в том числе о передаче ребенка, являющегося собственником (владельцем) имущества,

в приемную семью, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством, управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня принятия соответствующего решения.

Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, занимающиеся частной практикой, обязаны сообщать о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения в налоговые органы соответственно по месту своего нахождения, месту жительства не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения. При этом информация об удостоверении договоров дарения должна содержать сведения о степени родства между дарителем и одаряемым.

Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

Органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации на территории РФ, обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения о фактах:

- первичной выдачи или замены документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории РФ, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи нового документа;

- подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории РФ, в течение трех дней со дня его подачи.

Органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения об аккредитации (о лишении аккредитации) филиалов и представительств иностранных юридических лиц в течение 10 дней со дня аккредитации (лишения аккредитации).

Орган, уполномоченный вести реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций, обязан сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения о соответствии внесению в указанный реестр (об изменениях, вносимых в реестр) в течение 10 дней со дня внесения сведений (изменений) в указанный реестр.

Органы, осуществляющие государственный технический учет, обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговые органы по месту своего нахождения сведения об инвентаризационной стоимости недвижимого имущества и иные сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года.

Органы местного самоуправления обязаны ежегодно до 1 февраля сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на 1 января текущего года в электронном виде. Порядок представления сведений в налоговые органы в электронном виде определяется соглашением взаимодействующих сторон.

В ст. 86 НК РФ установлены *обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков*. Банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Банк обязан сообщить об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (индивидуального предпринимателя) на бумажном носителе или в электронном виде в налоговый орган по месту своего нахождения в течение трех дней со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов такого счета. Порядок сообщения банком об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета в электронном виде устанавливается ЦБ РФ по согласованию с ФНС России. Формы и форматы сообщений банка налоговому органу об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета устанавливается ФНС России.

Банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в соответствии с законодательством РФ в течение трех дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа.

Справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, а также выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в банке могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения мероприятий налогового контроля у этих организаций (индивидуальных предпринимателей). Указанная информация может быть запрошена налоговым органом после вынесения решения о взыскании налога, а также в случае принятия решений о приостановлении операций или об отмене приостановления операций по счетам организации (индивидуального предпринимателя).

Указанные правила применяются также в отношении счетов, открываемых для осуществления профессиональной деятельности нотариусам, занимающимся частной практикой, и адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты.

### 10.2.3. Налоговые проверки

Налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- 1) камеральные налоговые проверки;
- 2) выездные налоговые проверки.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

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

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями *без какого-либо специального решения руководителя налогового органа* в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющимся у налогового органа,

и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в установленном порядке (см. 10.2.4).

При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

При подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с НК РФ с учетом следующих особенностей — налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов по НДС (см. 12.4.6).

При проведении камеральной налоговой проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе помимо указанных документов (налоговых деклараций (расчетов) и документов, представ-

ленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа) истребовать у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Эти правила распространяются также на плательщиков сборов, налоговых агентов, если иное не предусмотрено НК РФ.

**Выездная налоговая проверка** проводится на территории (в помещении) налогоплательщика *на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа*. В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица. Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в установленном порядке к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика. Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково»», выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе.



Самостоятельная выездная налоговая проверка *филиала* или *представительства* проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименование либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;
- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается ФНС России.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено ст. 89 НК РФ.

В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения. При назначении повторной выездной налоговой проверки эти ограничения не действуют.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество про-

веденных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

Налоговый орган вправе проводить *самостоятельную* выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов. При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц. Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Налоговый орган не вправе проводить в отношении одного филиала или представительства налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки:

- 1) для истребования документов о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках;
- 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ;
- 3) проведения экспертиз;
- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки для истребования документов (информации) допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. В случае если проверка была приостановлена для получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

**Повторной выездной налоговой проверкой** налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период. При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

1) вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) — в случае представления налогоплательщиком

уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа<sup>1</sup>.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с *реорганизацией* или *ликвидацией организации-налогоплательщика*, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы. Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев выемки документов на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производствен-

---

<sup>1</sup> Это положение применяется к правоотношениям, возникающим в связи с проведением повторной выездной налоговой проверки, в случае если решение о проведении первоначальной выездной налоговой проверки было принято после 1 января 2007 г.

ных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в установленном НК РФ порядке.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю. В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» НК РФ.

Особенности проведения выездных налоговых проверок резидентов, исключенных из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, определяются ст. 288.1 и 385.1 НК РФ.

Эти правила применяются также при проведении выездных налоговых проверок плательщиков сборов и налоговых агентов.

В НК РФ для осуществления налогового контроля предусмотрены нормы, регламентирующие: а) участие свидетеля для дачи показаний; б) привлечение специалиста, обладающего специальными знаниями и навыками; в) участие переводчика; г) участие понятых. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Издержки, связанные с осуществлением налогового контроля, состоят из сумм, выплачиваемых свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым налоговыми

органами, а также судебных издержек. Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством РФ и финансируются из федерального бюджета.

*Доступ должностных лиц налоговых органов*, непосредственно проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить **осмотр** используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (за исключением жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется *акт*, подписываемый им и проверяемым лицом. На основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате.

В случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в *жилые помещения* помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе **истребовать у проверяемого лица** необходимые для проверки документы. Требование о предоставлении документов может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или

передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанными способами требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством РФ. В случае если истребуемые у налогоплательщика документы составлены в электронном виде по установленным форматам, налогоплательщик вправе направить их в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования. В случае если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы. В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. В случае такого отказа

или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов.

В ходе проведения налоговой проверки, иных мероприятий налогового контроля налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе **истребовать у контрагента или у иных лиц**, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию). Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В случае если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация). При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребо-



вании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации). К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов (информации). Отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ.

**Выемка документов и предметов** производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

О *производстве выемки*, об изъятии документов и предметов составляется *протокол*. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием

наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов.

В случаях если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в установленном НК РФ порядке. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

По результатам *выездной налоговой проверки* в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме *акт налоговой проверки*.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения *камеральной налоговой проверки* должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен *акт налоговой проверки* по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налого-

вая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки *указываются*:

1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

3) фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

5) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

6) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

7) период, за который проведена проверка;

8) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

9) даты начала и окончания налоговой проверки;

10) адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;

11) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

12) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

13) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются ФНС России.

К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом

документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем). В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день считая с даты отправки заказного письма.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

#### **10.2.4. Порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе мероприятий налогового контроля**

Дела о **выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки** налоговых правонарушениях рассматриваются в следующем порядке.

Акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения зако-

подательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ (15 дней со дня получения акта налоговой проверки). Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя. Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе до вынесения решения знакомиться со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля. Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

Перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен:

1) объявить, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;

2) установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выясняет, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принимает решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения;

3) в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;

4) разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности;

5) вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документы, представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного лица, и иные документы, имеющиеся у налогового органа. Не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ. Если документы (информация) о деятельности налогоплательщика были представлены налогоплательщиком в налоговый орган с нарушением сроков, установленных НК РФ, то полученные налоговым органом документы (информация) не будут считаться полученными с нарушением настоящего НК РФ. В ходе рассмотрения может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

1) устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;

2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;

3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не пре-

вышающий один месяц, *дополнительных мероприятий налогового контроля*. В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения. В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться:

— истребование необходимых для проверки документов у проверяемого лица (см. 10.2.3);

— истребование документов (информации) у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) (см. 10.2.3);

— допрос свидетеля;

— проведение экспертизы.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит **решение**:

1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В *решении о привлечении к ответственности* за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В *решении об отказе в привлечении к ответственности* за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должны быть вручены в течение пяти дней после вынесения и вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При этом соответствующее решение должно быть вручено в течение пяти дней после дня его вынесения. В случае если решение вручить невозможно, оно направляется налогоплательщику по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в установленном порядке указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части. Лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, вправе исполнить решение полностью или в части до вступления его в силу. При этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части.

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа *вправе* принять *обеспечительные меры*, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруд-



нить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Для принятия обеспечительных мер руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение, вступающее в силу со дня его вынесения и действующее до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение об отмене обеспечительных мер или решение о замене обеспечительных мер. Решение об отмене (замене) обеспечительных мер вступает в силу со дня его вынесения.

Обеспечительными мерами могут быть:

1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. Предусмотренный запрет на отчуждение (передачу в залог) производится последовательно в отношении:

- недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);
- транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;
- иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;
- готовой продукции, сырья и материалов.

При этом запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) приостановление операций по счетам в банке в установленном порядке (см. 9.4.1).

Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого

имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Приостановление операций по счетам в банке допускается в отношении разницы между общей суммой недоимки, пеней и штрафов, указанной в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, и стоимостью вышеуказанного имущества, не подлежащего отчуждению (передаче в залог).

По просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры:

1) на банковскую гарантию, подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм принципалом в установленный налоговым органом срок;

2) залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в установленном порядке (см. 9.4.1);

3) поручительство третьего лица, оформленное в установленном порядке (см. 9.4.1).

При предоставлении налогоплательщиком на сумму, подлежащую уплате в бюджетную систему РФ на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, действующей банковской гарантии банка, включенного в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в замене обеспечительных мер.

Копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер в течение пяти дней после дня его вынесения вручаются лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его

представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения. В случае направления копии решения по почте заказным письмом решение считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет *протокол об административном правонарушении* в пределах своей компетенции. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных наказаний в отношении физических лиц и должностных лиц организаций, виновных в их совершении, производятся в соответствии с законодательством об административных правонарушениях (см. 11.3.1).

Эти положения распространяются также на плательщиков сборов и налоговых агентов.

**Решение** о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения **может быть обжаловано** в вышестоящий налоговый орган. Порядок, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятие решения по ней определяются в установленном НК РФ порядке (см. 8.2.5) с учетом следующих положений.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, *не вступившее в силу*, может быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы.

В случае если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) — физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил материалы в следственные органы, то не позднее дня, следующего за днем направления материалов, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа. При этом течение сроков взыскания приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если по итогам рассмотрения материалов будет вынесено постановление об отказе в возбуждении уголовного дела или постановление о прекращении уголовного дела, а также если по соответствующему уголовному делу будет вынесен оправдательный приговор, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не позднее дня, следующего за днем получения уведомления об этих фактах от следственных органов, выносит решение о возобновлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если действие (бездействие) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического

лица, послужившее основанием для привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, стало основанием для вынесения обвинительного приговора в отношении данного физического лица, налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Следственные органы, получившие от налоговых органов материалы, обязаны направлять в налоговые органы уведомления о результатах рассмотрения этих материалов не позднее дня, следующего за днем принятия соответствующего решения.

*Вступившее в силу* решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган.

По ходатайству лица, обжалующего решение налогового органа, вышестоящий налоговый орган вправе приостановить исполнение обжалуемого решения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу<sup>1</sup>.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения **подлежит исполнению** со дня его вступления в силу.

Обращение соответствующего решения к исполнению возлагается на налоговый орган, вынесший это решение. В случае рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке вступившее в силу соответствующее решение направляется в налоговый орган,

<sup>1</sup> Данное положение применяется к правоотношениям, возникающим с 1 января 2009 г.

вынесший первоначальное решение, в течение трех дней со дня вступления в силу соответствующего решения.

На основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, *направляется требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа (см. 9.3)* в случае привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Дела о **выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля** (за исключением мероприятий в форме камеральной или выездной налоговой проверки) налоговых правонарушений рассматриваются в следующем порядке (этот порядок не применяется для рассмотрения следующих правонарушений: грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ); неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122 НК РФ); невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ)).

При обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые установлена НК РФ (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном ст. 101 НК РФ), должностным лицом налогового органа в течение 10 дней со дня выявления указанного нарушения должен быть составлен в установленной форме акт, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим такое нарушение. Об отказе лица, совершившего нарушение законодательства о налогах и сборах, подписать акт делается соответствующая запись в этом акте. В акте должны быть указаны документально подтвержденные факты нарушения законодательства о налогах и сборах, а также выводы и предложения должностного лица, обнаружившего факты нарушения законодательства о налогах и сборах, по устранению выявленных нарушений и применению налоговых санкций.

Акт вручается лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения. Если указанное лицо уклоняется от получения указанного акта, должностным лицом налогового органа делается соответствующая

отметка в акте и акт направляется этому лицу по почте заказным письмом. В случае направления указанного акта по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты его отправки.

Лицо, совершившее налоговое правонарушение, вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте, а также с выводами и предложениями должностного лица, обнаружившего факт налогового правонарушения, в течение 10 дней со дня получения акта представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом указанное лицо вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений.

По истечении вышеуказанного срока в течение 10 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт, в котором зафиксированы факты нарушения законодательства о налогах и сборах, а также документы и материалы, представленные лицом, совершившим налоговое правонарушение.

Акт рассматривается в присутствии привлекаемого к ответственности лица или его представителя. О времени и месте рассмотрения акта налоговый орган извещает лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах, заблаговременно. Неявка извещенного надлежащим образом лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, или его представителя не лишает возможности руководителя (заместителя руководителя) налогового органа рассмотреть акт в отсутствие этого лица. При рассмотрении акта могут оглашаться составленный акт, иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения. Отсутствие письменных возражений не лишает этого лица права давать свои объяснения на стадии рассмотрения акта. При рассмотрении акта заслушиваются объяснения лица, привлекаемого к ответственности, исследуются иные доказательства.

В ходе рассмотрения акта и других материалов мероприятий налогового контроля может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В ходе рассмотрения акта и других материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

1) устанавливает, допускало ли лицо, в отношении которого был составлен акт, нарушения законодательства о налогах и сборах;

2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налоговых правонарушений, содержащихся в НК РФ;

3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица, в отношении которого был составлен акт, к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, или обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения акта и приложенных к нему документов и материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в десятидневный срок выносит **решение**:

1) *о привлечении лица к ответственности* за налоговое правонарушение;

2) *об отказе в привлечении лица к ответственности* за налоговое правонарушение.

В решении о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах излагаются обстоятельства допущенного правонарушения, указываются документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, привлекаемым к ответственности, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении лица к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих ответственность за данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено указанное решение, вправе обжаловать это решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также указываются наименование органа, место его нахождения, другие необходимые сведения.

На основании вынесенного решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства



о налогах и сборах этому лицу направляется *требование об уплате пеней и штрафа*.

Копия решения руководителя налогового органа и требование об уплате пеней и штрафа вручаются лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате их получения этим лицом (его представителем). В случае если лицо, привлеченное к ответственности, или его представители уклоняются от получения копий указанных решения и требования, эти документы направляются заказным письмом по почте и считаются полученными по истечении шести дней после дня их отправки по почте заказным письмом.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения акта и иных материалов мероприятий налогового контроля является основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности этого лица представить объяснения.

Основаниями для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию неправильного решения.

По выявленным налоговым органом нарушениям законодательства о налогах и сборах, за которые лица подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа составляет *протокол об административном правонарушении*. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении лиц, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с законодательством РФ об административных правонарушениях.

В случае если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов,

налогового агента) — физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил материалы в органы внутренних дел, то не позднее дня, следующего за днем направления материалов, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскания соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

При этом течение сроков взыскания приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если по итогам рассмотрения материалов будет вынесено постановление об отказе в возбуждении уголовного дела или постановление о прекращении уголовного дела, а также если по соответствующему уголовному делу будет вынесен оправдательный приговор, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не позднее дня, следующего за днем получения уведомления об этих фактах от органов внутренних дел, выносит решение о возобновлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если действие (бездействие) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического лица, послужившее основанием для привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, стало основанием для вынесения *обвинительного приговора* в отношении данного физического лица, налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. Органы внутренних дел, получившие от налоговых органов материалы, обязаны направлять в налоговые органы уведомления о результатах рассмотрения этих материалов не позднее дня, следующего за днем принятия соответствующего решения.

Копии решений налогового органа в течение пяти дней после дня вынесения соответствующего решения вручаются налоговым органом лицу, в отношении которого вынесе-

но соответствующее решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате их получения. В случае направления копии решения налогового органа по почте заказным письмом датой ее получения считается шестой день с даты отправки.

#### 10.2.5. Налоговая тайна

**Налоговую тайну** составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом *сведения о налогоплательщике*. К налоговой тайне *не относятся* сведения:

- 1) разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- 2) об ИНН;
- 3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) предоставляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам);
- 5) предоставляемых избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах по результатам проверок налоговым органом сведений о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности.

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, следственными органами, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, следственного органа, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа,

привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, следственные органы, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно ФНС России, МВД России, федеральным государственным органом, осуществляющим полномочия в сфере уголовного судопроизводства, ФТС России.

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

#### **10.2.6. Причинение неправомерного вреда налогоплательщику**

При проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда проверяемым лицам, их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении.

Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

За причинение убытков проверяемым лицам, их представителям в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Убытки, причиненные проверяемым лицам, их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

#### **10.2.7. Заявление о взыскании налоговой санкции и рассмотрение дел о взыскании налоговой санкции**

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или в иных случаях, когда внесудебный порядок

взыскания налоговых санкций не допускается, соответствующий налоговый орган обращается с заявлением в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ. До обращения в суд налоговый орган обязан предложить лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае если лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустило срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

Заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции. К заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки. В необходимых случаях одновременно с подачей заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении требования в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством РФ и арбитражным процессуальным законодательством РФ.

Указанные правила применяются также в случае привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, совершенное в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС.

Дела о взыскании налоговых санкций по заявлению налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ. Дела о взыскании налоговых санкций по заявлению налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством РФ.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном законодательством РФ об исполнительном производстве.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций с организаций, которым открыты лицевые счета, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством РФ.

# Глава 11

## НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

### 11.1. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение по НК РФ

Порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном НК РФ.

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством РФ об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством РФ.

**Налоговым правонарушением** признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных гл. 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» и гл. 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение» НК РФ.

Физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с 16-летнего возраста.

Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, а также повторно за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ.

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

Лицо *считается невиновным* в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Лицо *не может быть привлечено к ответственности* за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

*Виновным* в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается *совершенным умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных



последствий таких действий (бездействия). Налоговое правонарушение признается *совершенным по неосторожности*, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

*Обстоятельствами, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:*

— совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

— совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

— выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое право-

нарушение, независимо от даты издания такого документа) (это положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом));

— иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, включающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

При наличии перечисленных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

*Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:*

— совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

— совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

— тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

— иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, *отягчающим ответственность*, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

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

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

*Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о при-*

влечении к ответственности истекли три года (**срок давности**).

Исчисление *срока давности* со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных в ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» и ст. 122 «Неуплата ли неполная уплата сумм налога (сбора)» НК РФ (см. 11.2). В отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ, исчисление срока давности начинается со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода.

Течение срока давности привлечения к ответственности *приостанавливается*, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ.

Течение срока давности привлечения к ответственности *считается приостановленным* со дня составления акта, составляемого руководителем проверяющей группы (бригады) при воспрепятствовании проверяемым лицом доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территории или в помещения проверяемого лица (за исключением жилых помещений). В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки.

Налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафов с налогоплательщиков в порядке и сроки, которые предусмотрены НК РФ для взыскания налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств и имущества налогоплательщика соответствующей категории. Заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного заявления может быть восстановлен судом. В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела,

но при наличии налогового правонарушения срок подачи заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

## 11.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

### 11.2.1. Виды налоговых правонарушений и санкции за их совершение

**Налоговая санкция** — мера ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» и гл. 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение» НК РФ).

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит *уменьшению* не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

При совершении налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение (обстоятельство, отягчающее ответственность), размер штрафа *увеличивается* на 100%.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), подлежит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Санкции за совершение налоговых правонарушений приведены в табл. 4.

**Размеры установленных штрафов за совершение отдельных видов налоговых правонарушений (ст. 116–129.2 гл. 16 НК РФ)**

Статьи НК РФ и виды налоговых правонарушений	Размер штрафа
<p><b>Статья 116. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе</b></p> <p>1. Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ</p> <p>2. Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ</p>	<p>10 тыс. руб.</p> <p>10 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 118. Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке</b></p> <p>Нарушение налогоплательщиком установленного НК срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке</p>	<p>5 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 119. Непредставление налоговой декларации</b></p> <p>Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета</p>	<p>5% неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 119.1. Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)</b></p> <p>Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде в случаях, предусмотренных НК РФ</p>	<p>200 руб.</p>

Продолжение табл. 4

Статьи НК РФ и виды налоговых правонарушений	Размер штрафа
<p><b>Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения*</b></p> <p>1. Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120</p> <p>2. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода</p> <p>3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы</p>	<p>10 тыс. руб.</p> <p>30 тыс. руб.</p> <p>20% суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)</b></p> <p>1. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)</p> <p>3. Деяния, предусмотренные п. 1 ст. 122, совершенные умышленно</p>	<p>20% неуплаченной суммы налога (сбора)</p> <p>40% неуплаченной суммы налога (сбора)</p>
<p><b>Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов</b></p> <p>Неправомерное удержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом</p>	<p>20% суммы, подлежащей перечислению</p>
<p><b>Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога</b></p> <p>Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога</p>	<p>30 тыс. руб.</p>

Продолжение табл. 4

Статьи НК РФ и виды налоговых правонарушений	Размер штрафа
<p><b>Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля</b></p> <p>1. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах</p> <p>2. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК</p>	<p>200 руб. за каждый непредставленный документ</p> <p>10 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 128. Ответственность свидетеля</b></p> <p>1. Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля</p> <p>2. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний</p>	<p>1 тыс. руб.</p> <p>3 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 129. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода</b></p> <p>1. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки</p> <p>2. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода</p>	<p>500 руб.</p> <p>5 тыс. руб.</p>

Окончание табл. 4

Статьи НК РФ и виды налоговых правонарушений	Размер штрафа
<p><b>Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу</b></p> <p>1. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК</p> <p>2. Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года</p>	<p>5 тыс. руб.</p> <p>20 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 129.2. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса</b></p> <p>1. Нарушение установленного НК РФ порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов</p> <p>2. Те же деяния, совершенные более одного раза</p>	<p>Трехкратный размер ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения</p> <p>Шестикратный размер ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения</p>

**Примечание:**

\* Под **грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения** для целей ст. 120 НК РФ понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

**11.2.2. Взыскание налоговых санкций**

**После вынесения решения о привлечении к ответственности** за совершение налогового правонарушения физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или в иных случаях, когда внесудебный



порядок взыскания налоговых санкций не допускается, соответствующий налоговый орган обращается с иском заявлением в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ.

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

В случае, если лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с иском заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

В необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством РФ и арбитражным процессуальным законодательством РФ. Эти правила применяются также в случае привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, совершенное в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС.

Дела о взыскании налоговых санкций *по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям* рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ. Дела о взыскании налоговых санкций *по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями*, рассматриваются судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством РФ.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве РФ.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций с организаций, которыми открыты лицевые счета, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством РФ.

### **11.3. Преступления и административные правонарушения в сфере налогов и сборов**

#### **11.3.1. Административные правонарушения в сфере налогов и сборов**

Административные правонарушения и ответственность за их совершение регламентированы в законодательстве об административных правонарушениях. Законодательство об административных правонарушениях состоит из КоАП РФ и принимаемых в соответствии с ним законов субъектов РФ об административных правонарушениях. Если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законодательством об административных правонарушениях, то применяются правила международного договора.

**Административное правонарушение** — противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность. Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ или законами субъекта РФ предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению. Назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности физического лица не

освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо.

Административное правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия и желало наступления таких последствий или сознательно их допускало либо относилось к ним безразлично. Административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных к тому оснований самонадеянно рассчитывало на предотвращение таких последствий либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предвидеть.

В КоАП РФ установлена административная ответственность должностных лиц. Административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей. Под **должностным лицом** в соответствии с нормами КоАП РФ следует понимать лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, т.е. наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него, а равно лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях РФ. Совершившие административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций руководители и другие работники иных организаций, а также лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, несут административную ответственность как должностные лица, если законом не установлено иное.

В КоАП РФ также установлена административная ответственность военнослужащих и иных лиц, на которых

распространяется действие дисциплинарных уставов, и административная ответственность иностранных граждан, лиц без гражданства и юридических лиц, в том числе иностранных юридических лиц.

**Административное наказание** — установленная государством мера ответственности за совершение административного правонарушения. Применяется в целях предупреждения совершения новых правонарушений как самим правонарушителем, так и другими лицами. Административное наказание не может иметь своей целью унижение человеческого достоинства физического лица, совершившего административное правонарушение, или причинение ему физических страданий, а также нанесение вреда деловой репутации юридического лица.

За совершение административных правонарушений могут устанавливаться и применяться следующие виды административных наказаний:

- 1) предупреждение;
- 2) административный штраф;
- 3) возмездное изъятие орудия совершения или предмета административного правонарушения;
- 4) конфискация орудия совершения или предмета административного правонарушения;
- 5) лишение специального права, предоставленного физическому лицу;
- 6) административный арест;
- 7) административное выдворение за пределы Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства;
- 8) дисквалификация;
- 9) административное приостановление деятельности.

В отношении юридического лица могут применяться административные наказания, перечисленные в п. 1—4, 9. Административные наказания, перечисленные в п. 3—9, устанавливаются только КоАП РФ (ст. 3.2).

Предупреждение, административный штраф, лишение специального права, предоставленного физическому лицу, административный арест, дисквалификация и административное приостановление деятельности могут устанавливаться и применяться только в качестве *основных* административных наказаний.

Возмездное изъятие орудия совершения или предмета административного правонарушения, конфискация орудия

совершения или предмета административного правонарушения, а также административное выдворение за пределы Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства может устанавливаться и применяться в качестве как *основного*, так и *дополнительного административного наказания*.

За одно административное правонарушение может быть назначено основное либо основное и дополнительное административное наказание из наказаний, указанных в санкции применяемой статьи Особенной части КоАП РФ или закона субъекта РФ об административной ответственности.

**Предупреждение** — мера административного наказания, выраженная в официальном порицании физического или юридического лица. Предупреждение выносится в письменной форме.

**Административный штраф** является денежным взысканием, выражается в рублях и устанавливается для граждан в размере, не превышающем 5 тыс. руб.; для должностных лиц — 50 тыс. руб.; для юридических лиц — 1 млн руб., или может выражаться в величине, кратной:

1) стоимости предмета административного правонарушения на момент окончания или пресечения административного правонарушения;

2) сумме неуплаченных и подлежащих уплате на момент окончания или пресечения административного правонарушения налогов, сборов или таможенных пошлин, либо сумме незаконной валютной операции, либо сумме денежных средств или стоимости внутренних и внешних ценных бумаг, списанных и (или) зачисленных с невыполнением установленного требования о резервировании, либо сумме валютной выручки, не проданной в установленном порядке, либо сумме денежных средств, не зачисленных в установленный срок на счета в уполномоченных банках, либо сумме денежных средств, не возвращенных в установленный срок в Российскую Федерацию, либо сумме неуплаченного административного штрафа;

3) сумме выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение, за календарный год, предшествующий году, в котором было выявлено административное правонарушение, либо за предшествующую дате выявления административного правонарушения часть календарного года, в котором было выявлено администра-

тивное правонарушение, если правонарушитель не осуществлял деятельность по реализации товара (работы, услуги) в предшествующем календарном году.

Размер административного штрафа не может быть менее 100 руб.

Административная ответственность за правонарушения в области **налогов и сборов** установлена в ст. 15.3–15.9 и 15.11 КоАП РФ:

— нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 15.3);

— нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст. 15.4);

— нарушение сроков представления налоговой декларации (ст. 15.5);

— непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6);

— нарушение порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 15.7);

— нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса) (ст. 15.8);

— неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (ст. 15.9);

— грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности (ст. 15.11).

### 11.3.2. Преступления в сфере налогов и сборов

Уголовное законодательство РФ состоит из УК РФ. Новые законы, предусматривающие уголовную ответственность, подлежат включению в УК РФ. УК РФ основывается на Конституции РФ и общепризнанных принципах и нормах международного права.

**Налоговые преступления** — общественно опасные деяния, предусмотренные ст. 194, 198 и 199, 199.1, 199.2 гл. 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» УК РФ, виновно (с умыслом или по неосторожности) совершенные вменяемым лицом, достигшим возраста уголовной ответственности:

— уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194);

— уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198);

- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199);
- неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1);
- сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2).

**Уклонение от уплаты таможенных платежей**, взимаемых с организации или физического лица, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо обязательными работами на срок от 180 до 240 ч, либо лишением свободы на срок до двух лет.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору либо в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. руб. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Уклонение от уплаты таможенных платежей признается совершенным *в крупном размере*, если сумма неуплаченных таможенных платежей превышает 500 тыс. руб., а *в особо крупном размере* — 1,5 млн руб.

**Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов** с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. руб. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. руб. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет.

*Крупным размером* в ст. 198 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 300 тыс. руб., а *особо крупным размером* — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1,5 млн руб.

**Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов** с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. руб. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору либо в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. руб. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

*Крупным размером* в ст. 199 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1,5 млн руб., а *особо крупным размером* — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2,5 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превы-



шает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 7,5 млн руб.

**Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента** по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. руб. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. руб. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

**Крупным размером** в ст. 199.1 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1,5 млн руб., а **особо крупным размером** — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2,5 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 7,5 млн руб.

**Соккрытие денежных средств либо имущества** организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. руб.

до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

## **11.4. Обязанности банков, виды нарушений банком обязанностей и ответственность за их совершение**

### **11.4.1. Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов**

*Банки обязаны* исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства (далее — поручение налогоплательщика), а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему РФ (далее — поручение налогового органа) за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

При предъявлении физическим лицом поручения на перечисление налога в обособленное подразделение банка, не имеющее корреспондентского счета (субсчета), указанный срок для исполнения банком поручения налогоплательщика, продлевается в установленном порядке на время доставки такого поручения организацией федеральной почтовой связи в обособленное подразделение банка, имеющее корреспондентский счет (субсчет), но не более чем на пять операционных дней.

При наличии денежных средств на счете налогоплательщика банки не вправе задерживать исполнение поручения налогоплательщика и поручения налогового органа.

При невозможности исполнения поручения налогоплательщика или поручения налогового органа в установленный НК РФ срок в связи с отсутствием (недостаточностью)

денежных средств на корреспондентском счете банка, открытом в учреждении ЦБ РФ, банк обязан в течение дня, следующего за днем истечения установленного НК РФ срока исполнения поручения, сообщить о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогоплательщика в налоговый орган по месту нахождения банка и налогоплательщику, а о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогового органа — в налоговый орган, который направил это поручение, и в налоговый орган по месту нахождения банка (его обособленных подразделений).

За неисполнение или ненадлежащее исполнение предусмотренных выше обязанностей банки *несут ответственность*, установленную НК РФ.

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджетную систему РФ сумму налога. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к этому банку применяются меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) за счет денежных средств, а также за счет иного имущества в порядке, предусмотренном НК РФ для организаций (см. 9.1.2 и 9.1.3).

Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в ЦБ РФ с ходатайством об отзыве лицензии на осуществление банковских операций.

**Требование о перечислении налога** в бюджетную систему РФ должно быть направлено в банк в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи не позднее трех месяцев со дня выявления не перечисленной в бюджетную систему РФ суммы налога и составления налоговым органом документа о выявлении не перечисленной банком в бюджетную систему РФ суммы налога. Требованием о перечислении налога признается уведомление банка о неперечисленной сумме налога, а также об обязанности перечислить эту сумму налога в установленный срок. Форматы требования о перечислении налога, а также порядок направления этого требования в электронном виде утверждаются ФНС России.

Указанные правила применяются также:

— в отношении обязанности банков по исполнению поручений налоговых агентов, плательщиков сборов и распространяются на перечисление в бюджетную систему РФ сборов, пеней и штрафов;

— при исполнении банком поручений местных администраций и организаций федеральной почтовой связи на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств, принятых от физических лиц — налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов).

При исполнении банками поручений по возврату налогоплательщикам, налоговым агентам и плательщикам сборов сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, пеней и штрафов плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

В НК РФ установлены также *обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков* (см. 10.2.2).

#### **11.4.2. Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение**

Санкции за нарушение банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, установлены в виде штрафов и пеней (табл. 5).

Штрафы, указанные в ст. 132—135.1 НК РФ, взыскиваются в порядке, аналогичном предусмотренному НК РФ порядку взыскания санкций за налоговые правонарушения (см. 11.2).

Таблица 5

#### **Размеры санкций, установленных за нарушение банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (ст. 132—135.1 гл. 18 НК РФ)**

Виды налоговых правонарушений	Статья НК РФ	Санкции
1. Открытие банком счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица	132	Штраф 20 тыс. руб.

Продолжение табл. 5

Виды налоговых правонарушений	Статья НК РФ	Санкции
2. Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет	132	Штраф 40 тыс. руб.
1. Нарушение банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога (сбора)	133	Пеня в размере $\frac{1}{150}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки
Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента его поручения на перечисление средств другому лицу, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджетную систему РФ	134	Штраф в размере 20% суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности — 20 тыс. руб.
1. Неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о перечислении налога или сбора, а также пени и штрафа	135	Штраф в размере $\frac{1}{150}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки

Окончание табл. 5

Виды налоговых правонарушений	Статья НК РФ	Санкции
2. Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в соответствии со ст. 46 НК РФ* в банке находится поручение налогового органа	135	Штраф в размере 30% не поступившей в результате таких действий суммы
Непредставление банком справок о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписок по операциям на счетах в налоговый орган и (или) несообщение об остатках денежных средств на счетах, операции по которым приостановлены, а также представление справок (выписок) с нарушением срока или справок (выписок), содержащих недостоверные сведения**	135.1	Штраф 20 тыс. руб.

**Примечания:**

\* В соответствии со ст. 46 НК РФ производится взыскание налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) — организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента — организации, индивидуального предпринимателя в банках (см. 9.1.2).

\*\* Об обязанности банков представлять справки (выписки) по операциям и счетам в налоговый орган в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ см. 10.2.2.

**Раздел III**

**ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ  
И СБОРЫ**







# Глава 12

## НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

**Налог на добавленную стоимость (НДС)** — это федеральный налог, взимаемый с 1 января 2001 г. на основании гл. 21 части второй НК РФ.

### 12.1. Налогоплательщики, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика и объект налогообложения

#### 12.1.1. Налогоплательщики и постановка на учет в налоговом органе

**Налогоплательщиками НДС** признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, определяемые в соответствии с таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся:

— иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, а также филиалы, представительства в Российской Федерации иностранных организаций, являющихся иностранными маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г.;

— официальными вещательными компаниями в соответствии со ст. 3.1 Федерального закона от 1 декабря 2007 г.

№ 310-ФЗ 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), осуществляемых в соответствии с договором, заключенным с Международным олимпийским комитетом или уполномоченной им организацией, и совершаемых в течение периода проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи.

### **12.1.2. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика**

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на *освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика*, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб. Данное освобождение не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев, а также на организации, указанные в ст. 145.1 НК РФ (участников проекта в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”»). Освобождение также не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подлежащих налогообложению в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);

— копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших с УСН на общий режим налогообложения, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН.

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет ими утрачено.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы:

документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 2 млн руб. (до 1 января 2006 г. — 1 млн руб.);

уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных

календарных месяца превысила 2 млн руб. (до 1 января 2006 г. — 1 млн руб.) либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение. Сумма НДС за месяц, в котором имело место указанное превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке.

Сумма НДС подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней:

в случае, если налогоплательщик не представил уведомление и документы, подтверждающие право на освобождение (либо представил документы, содержащие недостоверные сведения);

в случае, если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает установленные ограничения.

Налогоплательщик вправе направить в налоговый орган уведомление и вышеуказанные документы по почте заказным письмом. Днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня направления заказного письма.

Суммы НДС, принятые налогоплательщиком к вычету до использования им права на освобождение, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Суммы НДС, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, принимаются к вычету.

Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов, устанавливается ст. 145.1 НК РФ (введена Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 243-ФЗ). Организация, получившая статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”», имеет право на освобождение от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, в течение 10 лет со дня получения ею статуса участника проекта в соответствии с указанным Федеральным законом. Освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, товаров, подлежащих налогообложению в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ.

### 12.1.3. Объект налогообложения

**Объектом налогообложения** признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущества прав. В целях гл. 21 НК РФ передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

В целях гл. 21 НК РФ *не признаются* объектом налогообложения:

1) операции, указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ (см. 6.2.1);

2) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов

социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

3) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления;

5) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

6) операции по реализации земельных участков (долей в них);

7) передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);

8) передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

9) операции по реализации налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. № 310-ФЗ, товаров (работ, услуг) и имущественных прав, осуществляемые по согласованию с лицами, являющимися иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Закона, в рамках исполнения обязательств по соглашению, заключенному Международным олимпийским комитетом с Олимпийским комитетом России и го-

родом Сочи на проведение XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи (положение применяется до 1 января 2017 г.);

10) оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну РФ, республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования;

11) выполнение работ (оказание услуг) в рамках дополнительных мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда субъектов РФ, реализуемых в соответствии с решениями Правительства РФ;

12) операции по реализации (передаче) на территории РФ государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями и составляющего государственную казну РФ, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, выкупаемого в порядке, установленном Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 159-ФЗ «Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации или в муниципальной собственности и арендуемого субъектами малого и среднего предпринимательства, и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В целях гл. 21 НК РФ **местом реализации товаров** признается территория РФ при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется;

2) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ.

В целях гл. 21 НК РФ **местом реализации работ (услуг)** признается территория РФ, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительномонтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

2) работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории РФ. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание;

3) услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ. **Местом осуществления деятельности покупателя** считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя указанных работ (услуг) на территории РФ на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица. Данное положение применяется:

— при передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

— оказании услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;

— оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских ра-



бот. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информации массовых и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

— предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

— сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

— оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания перечисленных услуг;

4.1) услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию РФ до таможенного органа в месте убытия с территории РФ), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ. **Местом реализации услуг** также признается территория РФ, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ. При этом **транспортными средствами** признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавления, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом;

4.2) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под та-

моженный режим международного таможенного транзита, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория РФ;

5) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории РФ (в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), *не предусмотренных* п. 1—4.1).

В целях гл. 21 НК РФ местом реализации работ (услуг) **не признается** территория РФ, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами территории РФ. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

2) работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за пределами территории РФ движимым имуществом, а также с находящимися за пределами территории РФ воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание;

3) услуги фактически оказываются за пределами территории РФ в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории РФ (норма применяется при выполнении тех видов работ и услуг, которые перечислены выше в п. 4);

5) услуги по перевозке (транспортировке) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечислены в п. 4.1 и 4.2.

**Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя**, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), *не предусмотренные* п. 1—4.1, считается территория РФ в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории РФ на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно

действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

В целях гл. 21 НК РФ **местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя**, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория РФ, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории РФ.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг).

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

#### **12.1.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)**

В соответствии с п. 1 ст. 149 НК РФ *не подлежит налогообложению НДС* (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ. Освобождение от налогообложения предоставляется в случаях:

- если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве;
- если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) РФ.

Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяется освобождение, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Минфином России (Перечень утвержден приказом МИД

России № 13747, МНС России № БГ-3-06/386 от 13 ноября 2000 г.).

В соответствии с п. 2 ст. 149 НК<sup>1</sup> **не подлежит налогообложению НДС** реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ:

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ:

— важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;

— протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;

— технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;

— очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета. В целях гл. 21 НК РФ к медицинским услугам относятся:

— услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;

— услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ (Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 20 февраля 2001 г. № 132);

— услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;

— услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;

— услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;

— услуги патолого-анатомические;

<sup>1</sup> Здесь и далее нумерация подпунктов статей дана в соответствии с НК РФ, где часть подпунктов исключена.

— услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям (норма применяется в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования);

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров:

— городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного). К услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам за проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

— морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализации похоронных принадлежностей (по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 21 июля 2001 г. № 567);

9) почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

10) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

11) монет из драгоценных металлов, являющихся законным средством наличного платежа РФ или иностранного государства (группы государств);

12) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок (далее — ФИСС), за исключением базисного актива ФИСС, подлежащего налогообложению НДС. В целях гл. 21 НК РФ под реализацией ФИСС понимается реализация ее базисного актива, а также уплата сумм премий по контракту, сумм вариационной маржи, иные периодические или разовые выплаты сторон ФИСС, которые не являются в соответствии с условиями ФИСС оплатой базисного актива. Определение ФИСС, а также их базисного актива осуществляется в соответствии с п. 1 ст. 301 НК РФ;

12.1) депозитарных услуг, оказываемых депозитарием средств Международного валютного фонда, Международного банка реконструкции и развития и Международной ассоциации развития в рамках статей Соглашений Международного валютного фонда, Международного банка реконструкции и развития и Международной ассоциации развития;

13) услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

14) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или

воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений. Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне, подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения, развития, совершенствования образовательного процесса;

15) ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ);

16) работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов), в том числе:

— работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры;

— работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей.

Указанные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при условии финансирования этих работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями и (или) правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями, одной из сторон которых является Российская Федерация, а также соглашениями,

подписанными по поручению Правительства РФ уполномоченными им органами государственного управления;

17) услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами);

18) товаров, помещенных под таможенную процедуру магазина беспошлинной торговли;

19) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) РФ в соответствии с Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации». Реализация указанных товаров (работ, услуг) не подлежит налогообложению при представлении в налоговые органы следующих документов:

— контракта (копии контракта) налогоплательщика с донором безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) РФ;

— удостоверения (нотариально заверенной копии удостоверения), выданного в установленном порядке и подтверждающего принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию);

20) оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства, к которым относятся:

— услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных учреждений, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального



реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культинвентаря, животных, экспонатов и книг; услуги по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукцией, музейных экспонатов и документов из фондов указанных учреждений; услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, по изготовлению копий звукозаписей из фонотек указанных учреждений; услуги по доставке читателям и приему у читателей печатной продукции из фондов библиотек; услуги по составлению списков, справок и каталогов экспонатов, материалов и других предметов и коллекций, составляющих фонд указанных учреждений; услуги по предоставлению в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства, а также услуг по распространению входных билетов;

— реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности;

— реализация программ на спектакли и концерты, каталогов и буклетов.

**К учреждениям культуры и искусства** в целях гл. 21 НК РФ относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома (в частности, кино, литератора, композитора), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки;

21) работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии, прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

22) услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

23) работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка;

24) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи;

25) лома и отходов черных и цветных металлов;

26) исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

27) товаров (работ, услуг) и имущественных прав налогоплательщиками, являющимися российскими маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета в связи с исполнением этими организациями обязательств маркетингового партнера Международного олимпийского комитета в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи.

В соответствии с п. 3 ст. 149 НК РФ *не подлежат налогообложению НДС* на территории РФ следующие операции:

1) реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению религиозных организаций (объединений), производимых религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), и реализуемых данными или иными религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;

2) реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых (Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 22 ноября 2000 г. № 884):

- общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;

- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов вышеуказанных общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%;

- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются вышеуказанные общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

- государственными унитарными предприятиями при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения, а также лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при этих учреждениях, а также лечебных исправительных учреждениях уголовно-исполнительной системы;

3) 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;
    - по исполнению банковских гарантий (выдача и аннулирование банковской гарантии, подтверждение и изменение условий указанной гарантии, платеж по такой гарантии, оформление и проверка документов по этой гарантии), а также осуществление банками следующих операций:
      - 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 премий (страховых взносов), уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности указанных заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем;
- 3.1) услуг, связанных с обслуживанием банковских карт;
- 4) операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;
- 5) осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством РФ вправе их совершать без лицензии ЦБ РФ;
- 6) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых заре-

гистрированы в порядке, установленном уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти;

7) оказание услуг по страхованию, со страхованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

В целях предоставления освобождения от НДС **операциями по страхованию, со страхованию и перестрахованию** признаются операции, в результате которых страховая организация получает:

- страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, со страхования и перестрахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);

- проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;

- страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор со страхования от имени и по поручению страховщиков;

- средства, полученные страховщиком в порядке суброгации, от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю;

- средства, полученные страховщиком по заключенному в соответствии с законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств соглашению о прямом возмещении убытков от страховщика, который застраховал гражданскую ответственность лица, причинившего вред;

8) организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или индивидуальными предпринимателями игорного бизнеса;

8.1) проведение лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа исполнительной власти, включая оказание услуг по реализации лотерейных билетов;

9) реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных

металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением указанных в подп. 6 п. 1 ст. 164 НК РФ) Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, ЦБ РФ и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, ЦБ РФ и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ специализированным внешнеэкономическим организациям, ЦБ РФ и банкам, а также реализация драгоценных металлов в слитках ЦБ РФ и банками ЦБ РФ и банкам, в том числе по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам с ЦБ РФ и банками, независимо от помещения этих слитков в хранилище ЦБ РФ или хранилища банков, а также иным лицам при условии, что эти слитки остаются в одном из хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище ЦБ РФ или хранилищах банков);

10) реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

11) внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

12) передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров;

13) реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;

14) оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов РФ или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;

15) операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме;

16) выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

16.1) выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);

- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации;

17) *исключен*;

18) услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории РФ, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;

19) проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;

20) реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

21) *исключен*;

22) реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

23) передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;

23.1) услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения);

24) *исключен*;

25) передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб.;

26) операции по уступке (переуступке, приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки;

27) проведение работ (оказание услуг) резидентами портовой особой экономической зоны в портовой особой экономической зоне;

28) безвозмездное оказание услуг по предоставлению эфирного времени и (или) печатной площади в соответствии с законодательством РФ о выборах и референдумах;

29) реализация коммунальных услуг, предоставляемых управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или



иными специализированными потребительскими кооперативами, созданными в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги, при условии приобретения коммунальных услуг указанными налогоплательщиками у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций;

30) реализация работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, выполняемых (оказываемых) управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами, созданными в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги, при условии приобретения работ (услуг) по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме указанными налогоплательщиками у организаций и индивидуальных предпринимателей, непосредственно выполняющих (оказывающих) данные работы (услуги);

31) передача имущественных прав (в том числе предоставление права использования результатов интеллектуальной деятельности и (или) средств индивидуализации) общероссийским общественным объединением, осуществляющим свою деятельность в соответствии с законодательством РФ об общественных объединениях, Олимпийской хартией Международного олимпийского комитета и на основе признания Международным олимпийским комитетом, и общероссийским общественным объединением, осуществляющим свою деятельность в соответствии с законодательством РФ об общественных объединениях, Конституцией Международного паралимпийского комитета и на основе признания Международным паралимпийским комитетом, в рамках исполнения обязательств по соглашению, заключенным с российскими и иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи в соответствии со ст. 3 Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпий-

ских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, *подлежащие налогообложению*, и операции, *не подлежащие налогообложению* (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести *раздельный учет* таких операций.

Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 ст. 149 НК РФ, *вправе отказаться от освобождения* таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту учета в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование. Такой отказ (или приостановление) возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами п. 3 ст. 149 НК РФ. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг). Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Все вышеперечисленные операции (п. 1–3 ст. 149 НК РФ) не подлежат налогообложению при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ.

Освобождение от налогообложения не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено НК РФ.

При отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению, налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

### **12.1.5. Ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежащий налогообложению НДС (освобождаемый от налогообложения)**

*Не подлежит налогообложению НДС (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ:*

1) товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ;

2) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ (важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним; технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очков, за исключением солнцезащитных, линз и оправ для очков, за исключением солнцезащитных), а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

3) материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством РФ; Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 29 апреля 2002 г. № 283);

4) культурных ценностей, приобретенных за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, культурных ценностей, полученных в дар государственными и муниципальными учреждениями культуры, государственными и муниципальными архивами, а также культурных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации;

5) всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

6) товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора;

7) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;

8) необработанных природных алмазов;

9) товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;

10) валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг — акций, облигаций, сертификатов, векселей;

11) продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) РФ;

12) судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов;

13) товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством РФ, перемещаемых в рамках международного сотрудничества Российской Федерации в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов;

14) товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством РФ, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации для их использования в целях проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи при условии представления в таможенные органы подтверждения Организационного комитета XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, согласованного соответственно с Международным олимпийским комитетом или Международным паралимпийским комитетом и содержащего сведения о номенклатуре, количестве, стоимости товаров и об организациях, которые осуществляют ввоз таких товаров.

### **12.1.6. Особенности налогообложения при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и вывозе товаров с территории РФ**

*При ввозе товаров* на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в зависимости от избранной таможенной процедуры налогообложение производится в следующем порядке:

1) при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления НДС уплачивается в полном объеме;

2) при помещении товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы НДС, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле;

3) при помещении товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, а также при таможенном декларировании припасов НДС не уплачивается;

4) при помещении товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории НДС не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории ТС в определенный срок;

5) при помещении товаров под таможенную процедуру временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле;

6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле;

7) при помещении товаров под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления НДС уплачивается в полном объеме.

*При вывозе товаров с территории РФ* налогообложение производится в следующем порядке:

1) при вывозе товаров с территории РФ в таможенной процедуре экспорта НДС не уплачивается. Указанный порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенную процедуру таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, а также при помещении товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;

2) при вывозе товаров за пределы территории РФ и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, в таможенной процедуре реэкспорта уплаченные при ввозе на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, суммы НДС возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле;

3) при вывозе припасов с территории РФ НДС не уплачивается;

4) при вывозе товаров с территории РФ и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, в соответствии с иными по сравнению с указанными таможенными процедурами освобождение от уплаты НДС и (или) возврат уплаченных сумм НДС не производится, если иное не предусмотрено таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

При перемещении физическими лицами товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты НДС, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, определяется таможенным законодательством ТС.

## 12.2. Налоговая база

### 12.2.1. Общий порядок определения налоговой базы

*Налоговая база НДС при реализации* товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком НДС в соответствии с гл. 21 НК РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

*При передаче* товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемых объектом налогообложения НДС, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ.

*При ввозе* товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ, таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

*При применении* налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) *различных налоговых ставок* налоговая база определяется *отдельно* по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении *одинаковых* ставок НДС налоговая база определяется *суммарно* по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При передаче имущественных прав налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных гл. 21 НК РФ.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Указанные доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ соответственно на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав или на дату фактического осуществления расходов. При этом выручка от реализации следующих товаров (работ, услуг), полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг):

- товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;
- услуг по международной перевозке товаров;
- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов;

- услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа;
- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) российскими организациями (за исключением организаций трубопроводного транспорта) в морских, речных портах по перевалке и хранению товаров, перемещаемых через границу РФ, в товаросопроводительных документах которых указан пункт отправления и (или) пункт назначения, находящийся за пределами территории РФ;
- работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;
- услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров при условии, что пункт отправления и пункт назначения находятся на территории РФ;
- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию РФ до таможенного органа в месте убытия с территории РФ;
- припасов, вывезенных с территории РФ;
- выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте: работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и вывозу с территории РФ продуктов переработки на территории РФ, работ (услуг), связанных с перевозкой или транспортировкой, стоимость которых указана в перевозочных документах на перевозку экспортируемых товаров (вывозимых продуктов переработки).

### 12.2.2. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг)

Налоговая база НДС при *реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг)* определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ (см. 6.3), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом НДС. В налоговую



базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

— длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки (передачи) таких товаров (выполнения работ, оказания услуг;

— которые облагаются по налоговой ставке 0%;

— которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

Налоговая база при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет ранее полученной оплаты, частичной оплаты, включенной ранее в налоговую базу, определяется налогоплательщиком как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ (см. 6.3), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ (см. 6.3), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы РФ в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

Суммы субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы РФ в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений ст. 40 НК РФ, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством РФ (за исключением подакцизных товаров), налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом НДС и ценой приобретения указанной продукции.

Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС.

При реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи, налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом налога и ценой приобретения указанных автомобилей.

При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене), ФИСС, не обращающихся на организованном рынке, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), стоимость базисного актива (для ФИСС, не обращающихся на организованном рынке), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При реализации базисного актива ФИСС, обращающихся на организованном рынке и предполагающих поставку базисного актива (за исключением реализации базисно-

го актива опционных договоров (контрактов), налоговая база определяется как стоимость, по которой должна быть осуществлена реализация базисного актива и которая определена в соответствии с условиями утвержденной биржей спецификации ФИСС. Определение налоговой базы при реализации такого базисного актива осуществляется на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При реализации базисного актива *опционных договоров* (контрактов), обращающихся на организованном рынке и предполагающих поставку базисного актива, налоговая база определяется как стоимость, по которой должна быть осуществлена реализация базисного актива и которая определена в соответствии с условиями утвержденной биржей спецификации финансового инструмента срочной сделки, но не ниже стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

В целях гл. 21 НК РФ под спецификацией ФИСС понимается документ биржи, определяющий условия ФИСС.

*При реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены*, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу.

Установлены *особенности определения налоговой базы НДС*:

- при передаче имущественных прав;
- налогоплательщиками, получающими доход на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров;
- при осуществлении транспортных перевозок и при реализации услуг международной связи;
- при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса;
- при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Налоговая база *увеличивается* на суммы (за исключением сумм, полученных по операциям реализации товаров, работ, услуг, которые не подлежат налогообложению, а также за исключением сумм, полученных от реализации товаров, работ, услуг, местом реализации которых не является территория РФ) (эта норма *не применяется* в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также в отношении товаров (работ, услуг), местом реализации которых не является территория РФ):

1) полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

2) полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

3) полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения НДС.

В гл. 21 НК РФ установлены также особенности налогообложения при *реорганизации* организаций.

### **12.2.3. Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами**

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база НДС определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС.

Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ с учетом норм гл. 21 НК РФ.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, на-

логоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, определяется налоговыми агентами. При этом **налоговыми агентами** признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у указанных иностранных лиц. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой НДС, и иные обязанности, установленные гл. 21 НК РФ.

При предоставлении на территории РФ органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления и казенными учреждениями в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае **налоговыми агентами** признаются арендаторы указанного имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС.

При реализации (передаче) на территории РФ государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну РФ, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом налога. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации (передаче) указанного имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) указанного имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Указанные лица обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выпла-

чиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС.

При реализации на территории РФ конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (в том числе при проведении процедуры банкротства в соответствии с законодательством РФ), бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству, налоговая база определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой с учетом положений ст. 40 НК (см. 6.3), с учетом акцизов (для подакцизных товаров). В этом случае налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества.

При реализации товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг на территории РФ иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговыми агентами признаются состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами. В этом случае налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы НДС.

В случае, если в течение 10 лет с момента регистрации судна в Российском международном реестре судов оно исключено из указанного реестра, кроме исключения вследствие признания судна погибшим, пропавшим без вести, конструктивно погибшим, утратившим качества судна в результате перестройки или любых других изменений, или если в течение 45 календарных дней с момента перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику регистрация судна в Российском международном реестре судов не осуществлена, налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость, по которой это судно было реализовано заказчику, с учетом налога. При этом налоговым агентом является лицо, в собственности которого находится судно на момент исключения его из Российско-

го международного реестра судов, если судно исключено из указанного реестра, или если в течение 45 календарных дней с момента перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику регистрация судна в Российском международном реестре судов не осуществлена, лицо, в собственности которого находится судно по истечении 45 календарных дней с момента такого перехода права собственности. Налоговый агент обязан исчислить по налоговой ставке 18% соответствующую сумму НДС, удержать ее у налогоплательщика и перечислить в бюджет.

#### **12.2.4. Особенности определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)**

Налоговая база, определенная в соответствии со статьями 153–158 НК РФ, *увеличивается* на суммы:

полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

Вышеуказанное не применяется в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также в отношении товаров (работ, услуг), местом реализации которых не является территория Российской Федерации.

В налоговую базу не включаются денежные средства, полученные управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищ-

ными или иными специализированными потребительскими кооперативами, созданными в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги, на формирование резерва на проведение текущего и капитального ремонта общего имущества в многоквартирном доме.

### 12.2.5. Особенности налогообложения НДС при реорганизации организаций

При реорганизации организации в форме **выделения** вычетов у реорганизованной (реорганизуемой) организации подлежат суммы НДС, исчисленные и уплаченные ею с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае перевода долга при реорганизации на правопреемника (правопреемников) по обязательствам, связанным с реализацией товаров (работ, услуг) или передачей имущественных прав. Вычеты сумм НДС производятся в полном объеме после перевода долга на правопреемника (правопреемников) по обязательствам, связанным с реализацией товаров (работ, услуг) или передачей имущественных прав.

При реорганизации организации в форме выделения налоговой база правопреемника (правопреемников) увеличивается на суммы авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), полученных в порядке правопреемства от реорганизованной (реорганизуемой) организации и подлежащих учету у правопреемника (правопреемников).

В случае реорганизации в форме **слияния, присоединения, разделения, преобразования** вычетов у правопреемника (правопреемников) подлежат суммы налога, исчисленные и уплаченные реорганизованной организацией с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Вычеты суммы НДС в указанных случаях производятся правопреемником (правопреемниками) после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг) или после отражения в учете у правопреемника (правопреемников) операций в случаях расторжения или изменения условий соответствующего договора и возврата соответствующих



сумм авансовых платежей, но не позднее одного года с момента такого возврата.

В случае реорганизации (независимо от формы) организации подлежащие учету у правопреемника (правопреемников) суммы НДС, предъявленные реорганизованной (реорганизуемой) организацией и (или) уплаченные этой организацией при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), но не предъявленные ею к вычету, подлежат вычету правопреемником (правопреемниками) этой организации в общем порядке. Вычеты сумм НДС производятся правопреемником (правопреемниками) реорганизованной (реорганизуемой) организации на основании счетов-фактур (копий счетов-фактур), выставленных реорганизованной (реорганизуемой) организации, или счетов-фактур, выставленных правопреемнику (правопреемникам) продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), а также на основании копий документов, подтверждающих фактическую уплату реорганизованной (реорганизуемой) организацией сумм налога продавцам при приобретении товаров (работ, услуг), и (или) документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога продавцам при приобретении товаров (работ, услуг) правопреемником (правопреемниками) этой организации.

В целях гл. 21 НК РФ не признается оплатой товаров (работ, услуг) передача налогоплательщиком права требования правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации организации. При переходе права требования от реорганизованной (реорганизуемой) организации к правопреемнику (правопреемникам) налоговая база определяется правопреемником (правопреемниками), получающим (получающими) право требования.

В случае реорганизации организации для принятия сумм НДС к вычету или возмещению правопреемником (правопреемниками) реорганизованной (реорганизуемой) организации, достаточно наличия в счете-фактуре реквизитов реорганизованной (реорганизуемой) организации.

При передаче правопреемнику (правопреемникам) товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе основных средств и нематериальных активов, при приобретении (ввозе) которых суммы НДС были приняты реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету, соответствующие суммы НДС не подлежат восстановлению и уплате в бюджет реорганизованной (реорганизуемой) организацией.

В случае реорганизации организации независимо от формы реорганизации подлежащие учету у правопреемника (правопреемников) суммы НДС, которые подлежат возмещению, но не были до момента завершения реорганизации возмещены реорганизованной (реорганизуемой) организацией, возмещаются правопреемнику (правопреемникам).

При наличии нескольких правопреемников доля каждого из правопреемников определяется на основании передаточного акта или разделительного баланса.

Согласно гл. 21 НК РФ под реорганизуемой организацией понимается организация, реорганизация которой осуществляется в форме выделения, до момента завершения ее реорганизации (до даты государственной регистрации последней из вновь возникших организаций).

## 12.3. Налоговый период и налоговые ставки

### 12.3.1. Налоговый период

Налоговый период (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) устанавливается равным кварталу.

### 12.3.2. Налоговые ставки

Налогообложение производится по *налоговой ставке 0%* при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%;

2.1) услуг по международной перевозке товаров. Под международными перевозками товаров понимаются перевозки товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река — море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, для которых пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории РФ. Налогообложение по ставке 0% распространяется также: на услуги

по предоставлению принадлежащего на праве собственности или на праве аренды (в том числе финансовой аренды (лизинга)) железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для осуществления международных перевозок; транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки;

2.2) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов: по транспортировке нефти, нефтепродуктов вне зависимости от даты их помещения под соответствующую таможенную процедуру из пункта отправления, расположенного на территории РФ, до границы РФ для последующего вывоза трубопроводным транспортом за пределы территории РФ, либо до морских портов РФ для последующего вывоза за пределы территории РФ морским транспортом, либо до пункта перевалки (перегрузки, слива, налива) на иные виды транспорта, в том числе на трубопроводный, расположенный на территории РФ, для последующего вывоза за пределы территории РФ иными видами транспорта, в том числе трубопроводным; перевалке и (или) перегрузке нефти и нефтепродуктов, вывозимых за пределы территории РФ, в том числе в морских, речных портах, вне зависимости от даты их помещения под соответствующую таможенную процедуру;

2.3) услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа, вывозимого за пределы территории РФ (ввозимого на территорию РФ), а также услуг по транспортировке (организации транспортировки) трубопроводным транспортом природного газа, ввозимого на территорию РФ для переработки на территории РФ;

2.4) услуг, оказываемых организацией по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью по передаче по единой национальной (общероссийской) электрической сети электрической энергии, поставка которой осуществляется из электроэнергетической системы РФ в электроэнергетические системы иностранных государств;

2.5) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) российскими организациями (за исключением организаций трубопроводного транспорта) в морских, речных портах по перевалке и хранению товаров, перемещаемых через границу РФ, в товаросопроводительных документах которых указан

пункт отправления и (или) пункт назначения, находящийся за пределами территории РФ;

2.6) работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;

2.7) услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров, оказываемых российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, владеющими железнодорожным подвижным составом и (или) контейнерами на праве собственности или на праве аренды (в том числе финансовой аренды (лизинга)), для осуществления перевозки или транспортировки железнодорожным транспортом экспортируемых товаров или продуктов переработки при условии, что пункт отправления и пункт назначения находятся на территории РФ;

2.8) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями внутреннего водного транспорта, в отношении товаров, вывозимых в таможенной процедуре экспорта при перевозке (транспортировке) товаров в пределах территории РФ из пункта отправления до пункта выгрузки или перегрузки (перевалки) на морские суда, суда смешанного (река — море) плавания или иные виды транспорта;

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию РФ до таможенного органа в месте убытия с территории РФ;

4) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

5) товаров (работ, услуг) в области космической деятельности;

6) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ, банкам;

7) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными

к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей. Реализация товаров (выполнение работ, оказание услуг), указанных в данном подпункте, подлежит налогообложению по ставке 0% в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств РФ, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей), либо если такая норма предусмотрена в международном договоре РФ. Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяются указанные нормы, определяется МИД России совместно с Минфином России;

8) припасов, вывезенных с территории РФ. Припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река — море) плавания;

9) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте: работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и вывозу с территории РФ продуктов переработки на территории РФ; работ (услуг), связанных с указанной перевозкой или транспортировкой, стоимость которых указана в перевозочных документах на перевозку экспортируемых товаров (вывозимых продуктов переработки);

10) построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Документы, подтверждающие право на получение возмещения при налогообложении НДС по налоговой ставке 0%, представляются налогоплательщиками для обоснования применения налоговой ставки 0% одновременно с представлением налоговой декларации по НДС.

В случае реорганизации организации правопреемник (правопреемники) представляет (представляют) в налоговый орган по месту налогового учета документы (в том числе с реквизитами реорганизованной (реорганизуемой) организации), подтверждающие право на получение возмещения при налогообложении НДС по налоговой ставке 0%, в отно-

шении операций по реализации вышеуказанных (в п. 1—9) товаров (работ, услуг), которые были осуществлены реорганизованной (реорганизуемой) организацией, если на момент завершения реорганизации право на применение налоговой ставки 0% по таким операциям не подтверждено.

Порядок подтверждения права на получение возмещения суммы НДС с применением налоговой ставки 0% в отношении товаров, перемещаемых через границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством РФ.

Порядок применения налоговой ставки 0%, установленной международными договорами РФ, при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования международными организациями и их представительствами, осуществляющими деятельность на территории РФ, определяется Правительством РФ.

Налогообложение производится по **налоговой ставке 10%** при реализации:

1) следующих *продовольственных товаров*: скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных); молока и молокопродуктов (включением мороженого, произведенного на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда); яйца и яйцепродуктов; масла растительного; маргарина; сахара, включая сахар-сырец; соли; зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов; маслосемян и продуктов их переработки (шротов(а), жмыхов); хлеба и хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия); крупы; муки; макаронных изделий; рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых, семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира); море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных); продуктов детского и диабетического питания; овощей (включая картофель);

2) следующих *товаров для детей*: трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий

(перчаток, варежек, головных уборов); швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп, верхней одежды (в том числе плательной и костюмной группы), нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы (за исключением швейных изделий из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика); обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой (малодетской, детской, школьной); кроватей детских; матрацев детских; колясок; тетрадей школьных; игрушек; пластилина; пеналов; счетных палочек; счет школьных; дневников школьных; тетрадей для рисования; альбомов для рисования; альбомов для черчения; папок для тетрадей; обложек для учебников, дневников, тетрадей; касс цифр и букв; подгузников;

3) *периодических печатных изданий*, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера; услуг по экспедированию и доставке указанных периодических печатных изданий и книжной продукции; редакционных и издательских работ (услуг), связанных с производством указанных периодических печатных изданий и книжной продукции; услуг по размещению рекламы и информационных сообщений в указанных периодических печатных изданиях; услуг по оформлению и исполнению договора подписки на указанные периодические печатные издания, в том числе услуг по доставке периодического печатного издания подписчику, если доставка предусмотрена в договоре подписки. Постановлением Правительства РФ от 23 января 2003 г. № 41 утвержден Перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации НДС по ставке 10%. В целях применения налоговой ставки НДС 10% под *периодическим печатным изданием* понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. В целях применения налоговой ставки НДС 10% к *периоди-*

ческим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера периодического печатного издания;

4) следующих *медицинских товаров отечественного и зарубежного производства*:

— лекарственных средств, включая лекарственные средства, предназначенные для проведения клинических исследований, лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;

— изделий медицинского назначения.

Коды видов продукции, подлежащих налогообложению по налоговой ставке 10%, определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

Налогообложение производится **по расчетным налоговым ставкам НДС** (эти налоговые ставки определяют расчетным методом как процентное отношение налоговых ставок 10% или 18% к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки):

• при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг):

— авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ или оказания услуг);

— полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

— полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

— полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку стра-



хователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения НДС;

- при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

- при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей передачи следующих имущественных прав:

- при уступке новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению;

- передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места;

- приобретении денежного требования у третьих лиц;

- при удержании НДС налоговыми агентами:

- при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (в этом случае налоговыми агентами являются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у указанных иностранных лиц);

- предоставлении на территории РФ органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества (в этом случае налоговыми агентами являются арендаторы указанного имущества);

- при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС;

- при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки;

- при передаче следующих имущественных прав:

- при уступке новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению;

- передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые

дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места;

— приобретении денежного требования у третьих лиц;

• в иных случаях, когда в соответствии с НК РФ сумма НДС должна определяться расчетным методом.

Расчетные налоговые ставки определяются следующим образом:

— 10% : (100% + 10%) × 100%;

— 18% : (100% + 18%) × 100%.

Налогообложение производится *по налоговой ставке 18%* в случаях, когда не применяются налоговые ставки 0%, 10% и расчетные налоговые ставки.

При ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, применяются налоговые ставки 10% и 18%.

## 12.4. Порядок исчисления НДС и налоговые вычеты

### 12.4.1. Порядок исчисления НДС

Сумма НДС при определении налоговой базы (за исключением налогообложения при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и определения налоговой базы налоговыми агентами) исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — как сумма НДС, полученная в результате сложения сумм НДС, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Общая сумма НДС при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения исчисленных сумм НДС.

Общая сумма НДС не исчисляется налогоплательщиками — иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика. Сумма НДС при этом исчисляется *налоговыми агентами* отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения (за исключением ввоза товаров на территорию РФ и иные территории, на-

ходящиеся под ее юрисдикцией), **момент определения налоговой базы** которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Общая сумма НДС *при ввозе товаров на территорию РФ* и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, исчисленной в соответствии с порядком определения налоговой базы при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Если налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров, по каждой из указанных налоговых баз сумма НДС исчисляется отдельно. При этом общая сумма НДС исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм НДС, исчисленных отдельно по каждой из таких налоговых баз.

Сумма НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, исчисляется отдельно по каждой такой операции.

В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы НДС, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

#### 12.4.2. Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг)

В целях гл. 21 НК РФ **моментом определения налоговой базы НДС**, если иное не предусмотрено для отдельных операций, является наиболее ранняя из следующих дат:

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

В случаях если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит *передача права собственности* на этот товар, такая передача права собственности в целях гл. 21 НК РФ **приравняется** к его отгрузке.

При реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение *по договору складского хранения* с выдачей складского свидетельства, момент определения на-

логовой базы по указанным товарам определяется как день реализации складского свидетельства.

*При передаче имущественных прав* момент определения налоговой базы определяется как день уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства в следующем случае: при уступке новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению НДС.

При передаче имущественных прав момент определения налоговой базы определяется как день уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником в следующих случаях:

— при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места;

— приобретении денежного требования у третьих лиц.

При передаче имущественных прав момент определения налоговой базы определяется как день передачи имущественных прав в следующем случае: при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав.

В тех случаях, когда применение налоговой ставки 0% связано с помещением товаров под таможенные процедуры и реализацией соответствующих работ или услуг, момент определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении НДС по налоговой ставке 0%.

В случае если *полный пакет документов*, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении НДС по налоговой ставке 0%, *не собран на 181-й календарный день считая с даты помещения товаров под таможенные процедуры экспорта*, таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов, момент определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) определяется как день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг).

В случае если *полный пакет документов*, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении НДС по налоговой ставке 0%, *не собран на 181-й календарный день со дня представления на перевозочных документах отметки таможенных органов*, свидетельствующей о помеще-

нии товаров под соответствующую таможенную процедуру, момент определения налоговой базы по указанным работам, услугам определяется как день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг).

В случае реорганизации организации, *если 181-й календарный день совпадает с датой завершения реорганизации или наступает после указанной даты*, момент определения налоговой базы определяется правопреемником (правопреемниками) как дата завершения реорганизации (дата государственной регистрации каждой вновь возникшей организации, а в случае реорганизации в форме присоединения — дата внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности каждой присоединяемой организации).

В случае ввоза в портовую особую экономическую зону российских товаров, помещенных за пределами портовой особой экономической зоны под таможенную процедуру экспорта, или при вывозе припасов срок представления документов определяется с даты помещения указанных товаров под таможенную процедуру экспорта или с даты декларирования припасов.

*При исключении судна из Российского международного реестра судов* моментом определения налоговой базы налоговым агентом является день внесения соответствующей записи в указанный реестр. В случае если в течение 45 календарных дней с момента перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику регистрация судна в Российском международном реестре судов не осуществлена, момент определения налоговой базы налоговым агентом определяется как день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В целях гл. 21 НК РФ моментом определения налоговой базы *при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления* является последнее число каждого налогового периода.

В целях гл. 21 НК РФ момент определения налоговой базы *при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд*, признаваемой объектом налогообложения НДС, определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Принятая организацией **учетная политика** для целей налогообложения утверждается соответствующими при-

казами, распоряжениями руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода и считается применяемой со дня создания организации.

В случае получения налогоплательщиком — изготовителем товаров (работ, услуг) *оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством РФ, — Перечень утвержден Постановлением Правительства РФ от 28 июля 2006 г. № 468)*, налогоплательщик — изготовитель указанных товаров (работ, услуг) вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг) при наличии раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций. При получении оплаты, частичной оплаты налогоплательщиком — изготовителем товаров (работ, услуг) в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией представляется контракт с покупателем (копия такого контракта, заверенная подписью руководителя и главного бухгалтера), а также документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), с указанием их наименования, срока изготовления, наименования организации-изготовителя, выданный указанному налогоплательщику-изготовителю федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере промышленного, оборонно-промышленного и топливно-энергетического комплексов, подписанный уполномоченным лицом и за-

веренный печатью этого органа (п. 13 ст. 167 НК РФ; приказом Минпромэнерго РФ № 265, Росатома № 508, Роскосмоса № 124 от 26 октября 2006 г. утвержден Порядок выдачи документа, подтверждающего длительность производственного цикла товаров (работ, услуг)).

В случае *если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав*, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

Для нижеперечисленных *налоговых агентов* моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), в счет предстоящей передачи имущественных прав:

— при реализации на территории РФ конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству (налоговыми агентами являются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества);

— реализации на территории РФ товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (налоговыми агентами являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами).

#### **12.4.3. Сумма НДС, предъявляемая продавцом покупателю**

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъя-

вить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму НДС.

В случае получения налогоплательщиком сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, реализуемых на территории РФ, налогоплательщик обязан предъявить покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав сумму налога, исчисленную расчетным методом.

Сумма НДС, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, исчисляется по каждому виду этих товаров (работ, услуг), имущественных прав как соответствующая налоговой ставке процентная доля вышеуказанных цен (тарифов).

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), со дня передачи имущественных прав или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При исчислении суммы НДС налоговыми агентами составляются счета-фактуры в установленном порядке.

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма НДС *выделяется отдельной строкой*.

Первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм НДС (при этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)»):

— при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения);

— освобождения налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика.

При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма НДС



включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма НДС *не выделяется*.

При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

#### 12.4.4. Счет-фактура

**Счет-фактура** является документом, служащим 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 НДС к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ.

Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронном виде. Счета-фактуры составляются в электронном виде 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.

Счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету при выполнении требований, установленных п. 5, 5.1 и 6 ст. 169 НК РФ.

Ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму НДС, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога. Невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не может яв-

ляться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом.

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж:

1) при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения);

2) в иных случаях, определенных в установленном порядке.

Счета-фактуры *не составляются* налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения).

В соответствии с п. 5 ст. 169 НК РФ в счете-фактуре, выставляемом при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должны быть указаны:

1) порядковый номер и дата составления счета-фактуры;

2) наименование, адрес и ИНН и покупателя;

3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;

4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);

6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);

6.1) наименование валюты;

7) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета НДС, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы НДС;

8) стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без НДС;

- 9) сумма акциза по подакцизным товарам;
- 10) налоговая ставка;
- 11) сумма НДС, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
- 12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы НДС;
- 13) страна происхождения товара;
- 14) номер таможенной декларации.

Страна происхождения товара и номер грузовой таможенной декларации указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация. Налогоплательщик, реализующий указанные товары, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах.

Согласно п. 5.1 ст. 169 НК РФ в счете-фактуре, выставленном при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, должны быть указаны:

- 1) порядковый номер и дата составления счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- 3) номер платежно-расчетного документа;
- 4) наименование поставляемых товаров (описание работ, услуг), имущественных прав;
- 4.1) наименование валюты;
- 5) сумма оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
- 6) налоговая ставка;
- 7) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок.

В соответствии с п. 6 ст. 169 НК РФ счет-фактура подшивается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. Счет-фактура,

составленный в электронном виде, подписывается электронной цифровой подписью руководителя организации либо иных лиц, уполномоченных на это приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации, индивидуального предпринимателя в соответствии с законодательством РФ. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

В случае если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Форма счета-фактуры и порядок его заполнения, формы и порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливаются Правительством РФ. Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи устанавливается Минфином России. Форматы счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж в электронном виде утверждаются ФНС России.

Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж утвержден постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914.

#### **12.4.5. Порядок отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)**

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, если иное не установлено положениями гл. 21 НК РФ, **не включаются** в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), за исключением следующих случаев.

Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств

и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию РФ, *учитываются в стоимости* таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях:

1) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;

4) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ, если иное не установлено гл. 21 НК РФ.

*Суммы НДС, принятые к вычету* налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, *подлежат восстановлению* налогоплательщиком в случаях:

а) передачи имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов. Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов — в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Суммы НДС, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость имущества, нематериальных активов и имуществен-

ных прав и подлежат налоговому вычету у принимающей организации в порядке, установленном гл. 21 НК РФ. При этом сумма восстановленного НДС указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав;

б) дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления вышеуказанных операций (указанных п. 1–4), за исключением приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), и передачи основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества, имущественных прав правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц и передачи имущества участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов — в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Суммы НДС, подлежащие восстановлению, *не включаются* в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а учитываются в составе *прочих расходов* в соответствии со ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и реализацией» гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления вышеуказанных операций (указанных в п. «а» и «б»).

При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» и 26.3 «Система налогообложения

в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ и суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Положения, связанные с восстановлением сумм НДС, принятым к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), *не применяются* в отношении налогоплательщиков, переходящих на специальный налоговый режим в соответствии с гл. 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» НК РФ.

Суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые НДС, так и освобождаемые от налогообложения операции:

*учитываются* в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, *необлагаемых НДС*;

*принимаются к вычету* в соответствии со ст. 172 НК РФ — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, *облагаемых НДС*;

*принимаются к вычету* либо *учитываются в их стоимости* в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации *которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения)*, — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогоо-

бложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

В целях расчета указанной пропорции в отношении ФИСС принимаются стоимость ФИСС, предполагающих поставку базисного актива, определяемая по правилам, установленным ст. 154 НК РФ, при условии отгрузки (передачи) базисного актива соответствующих ФИСС в налоговом периоде, сумма чистого дохода, полученного налогоплательщиком в текущем налоговом периоде по ФИСС в результате исполнения (прекращения) обязательств, не связанных с реализацией базисного актива (в том числе полученные суммы вариационной маржи и премий по контракту), включая суммы денежных средств, которые должны быть получены по таким обязательствам в будущих налоговых периодах, если дата определения (возникновения) соответствующего права требования по ФИСС имела место в текущем налоговом периоде. При расчете указанной пропорции организации, осуществляющие клиринговую деятельность на рынке ценных бумаг (деятельность по определению (сверке) обязательств по заключаемым на биржевых торгах и (или) торгах организаторов торговли на рынке ценных бумаг гражданско-правовым договорам, предметом которых является товар или иностранная валюта финансовых инструментов срочных сделок, а также по обеспечению и (или) контролю их исполнения (далее — клиринговые организации), не учитывают сделки с ценными бумагами, ФИСС, иные сделки, по которым такая клиринговая организация является стороной в целях осуществления их клиринга, а также сделки, совершаемые клиринговой организацией в целях обеспечения исполнения обязательств участников клиринга.

В аналогичном порядке ведется раздельный учет сумм НДС налогоплательщиками, переведенными на уплату ЕНВД для отдельных видов деятельности. При этом налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

*При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услу-*



гам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, *вычету не подлежит* и в *расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается*.

Налогоплательщик НДС имеет право не применять вышеуказанный отдельный учет в те налоговые периоды, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом *все суммы НДС, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами* используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, *подлежат вычету* в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 «Порядок применения налоговых вычетов» гл. 21 НК РФ.

Банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды имеют право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, суммы НДС, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам). При этом вся сумма НДС, полученная ими по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.

Организации, не являющиеся налогоплательщиками либо освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, и индивидуальные предприниматели имеют право включать в принимаемые к вычету в соответствии с гл. 25, 26.1 и 26.2 НК РФ расходы суммы НДС, которые были исчислены и уплачены ими в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ, в случаях возврата товаров продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока), отказа от них, изменения условий либо расторжения соответствующих договоров и возврата сумм авансовых платежей.

#### **12.4.6. Налоговые вычеты и порядок их применения**

Налогоплательщик имеет право *уменьшить* общую сумму НДС на *налоговые вычеты* сумм НДС.

Вычетам подлежат суммы НДС:

1) предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком

при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу ТС без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении:

— товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, за исключением товаров, по которым предъявленные налогоплательщику суммы НДС относятся на затраты по производству и реализации;

— товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, основных средств, оборудования к установке, и (или) нематериальных активов производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке, и (или) нематериальных активов;

2) уплаченные покупателями — налоговыми агентами. Право на указанные налоговые вычеты имеют покупатели — налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии с гл. 21 НК РФ. *Не имеют* права на включение в налоговые вычеты сумм НДС, налоговые агенты, осуществляющие следующие операции:

— реализации на территории РФ конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству;

— реализации на территории РФ товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (налоговые агенты осуществляют предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами).

Налоговые вычеты сумм НДС, уплаченных покупателем — налоговыми агентами, могут быть осуществлены при условии, что товары (работы, услуги) были приобретены

налогоплательщиком, являющимся налоговым агентом, для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, и при их приобретении он удержал и уплатил НДС из доходов налогоплательщика;

3) предъявленные продавцами налогоплательщику — иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах РФ, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплаченные им при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, для его производственных целей или для осуществления им иной деятельности. Указанные суммы НДС подлежат вычету или возврату налогоплательщику — иностранному лицу после уплаты налоговым агентом НДС, удержанного из доходов этого налогоплательщика, и только в той части, в которой приобретенные или ввезенные товары (работы, услуги), имущественные права использованы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), реализованных удержавшему НДС налоговому агенту. Указанные суммы НДС подлежат вычету или возврату при условии постановки налогоплательщика — иностранного лица на учет в налоговых органах РФ. Вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, основных средств, оборудования к установке, и (или) нематериальных активов, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке, и (или) нематериальных активов;

4) предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг) (указанные положения распространяются на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ). Вычеты сумм НДС производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа;

5) исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей (указанные положения распространяются на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ). Вычеты сумм НДС производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа;

6) предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

В случае реорганизации вычетам у правопреемника (правопреемников) подлежат суммы НДС, предъявленные реорганизованной (реорганизуемой) организации по товарам (работам, услугам), приобретенным реорганизованной (реорганизуемой) организацией для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления, принимаемые к вычету, но не принятые реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету на момент завершения реорганизации.

Вычеты сумм НДС производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих уплату сумм НДС, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

Вычетам подлежат только суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ либо фак-

тически уплаченные ими при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов;

7) исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых НДС, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций. В случае реорганизации организации вычет указанных сумм НДС, которые не были приняты реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету до момента завершения реорганизации, производится правопреемником (правопреемниками) по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного реорганизованной (реорганизуемой) организацией при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости (основных средств), при приобретении недвижимого имущества (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), исчисленные налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, принятые к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, *подлежат восстановлению* в случае, если указанные объекты недвижимости (основные средства) в дальнейшем используются для осуществления следующих операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ (за исключением основных средств, которые полностью самортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет):

а) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

б) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реали-

зации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

в) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

г) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в целях гл. 21 НК РФ (см. 12.1.3 и 6.2.1).

Налогоплательщик обязан по окончании каждого календарного года в течение десяти лет в налоговой декларации, представляемой в налоговые органы по месту своего учета за последний налоговый период каждого календарного года из десяти, отражать восстановленную сумму НДС. Расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из одной десятой суммы НДС, принятой к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых НДС и указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за календарный год. Сумма НДС, подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» гл. 25 НК РФ.

Вычеты сумм НДС производятся по мере уплаты в бюджет НДС, исчисленного налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;

8) уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. В случае если в соответствии с гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» расходы принимаются для целей

налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам;

9) исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). Вычеты сумм НДС производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг);

10) исчисленные налогоплательщиком в случае отсутствия документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении НДС по налоговой ставке 0%, по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемым по налоговой ставке 0%;

11) у налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) имущество, нематериальные активы и имущественные права, подлежат суммы НДС, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС. Вычеты сумм НДС производятся после принятия на учет имущества, в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, полученных в качестве оплаты вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд);

12) у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы НДС, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав. Вычеты указанных сумм НДС производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

Налоговые вычеты сумм НДС производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фак-

тическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих уплату сумм НДС, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

Вычетам подлежат, если не установлено иное, только суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов.

При приобретении за иностранную валюту товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Вычеты сумм НДС, перечисленных в п. 1–8, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по налоговой ставке 0%, производятся на *момент определения налоговой базы* (см. 12.4.2). Вычеты сумм НДС, указанных в п. 10, производятся на дату, соответствующую *моменту последующего исчисления НДС по налоговой ставке 0%* в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по налоговой ставке 0%, при наличии на этот момент документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении НДС по налоговой ставке 0%.

При определении момента определения налоговой базы в порядке, предусмотренном п. 13 ст. 167 НК РФ (момент определения налоговой базы НДС см. в 12.4.2), вычеты сумм НДС осуществляются в момент определения налоговой базы.

#### 12.4.7. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как *общая сумма НДС* (см. 12.4.1), *уменьшенная* на *сумму налоговых вычетов (в том числе вычетов сумм НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по налоговой ставке 0%)* и *увеличенная* на *суммы НДС, восстановленного* в соответствии с гл. 21 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде *превышает общую исчисленную сумму НДС*



(см. 12.4.1), **увеличенную** на суммы НДС, восстановленного (о случаях, когда суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению, см. 12.4.5), **положительная разница** между суммой налоговых вычетов и суммой НДС, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подп. 1 и 2 п. 1 ст. 146 НК РФ, **подлежит возмещению** налогоплательщику, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода. В соответствии с подп. 1 и 2 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав (в целях обложения НДС передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг));

2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Сумма НДС, подлежащая уплате *при ввозе товаров на территорию РФ* и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Если налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров, по каждой из указанных налоговых баз сумма налога исчисляется отдельно. При этом общая сумма налога исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисленных отдельно по каждой из таких налоговых баз.

При реализации товаров (работ, услуг), *местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами*, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма НДС, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

## **12.5. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет. Порядок возмещения НДС**

### **12.5.1. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет**

Уплата НДС по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1–3 п. 1 ст. 146 НК РФ (т.е. за исключением ввоза товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией), на территории РФ производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено гл. 21 НК РФ.

При ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории РФ, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) производят уплату суммы НДС по месту своего нахождения.

Уплата НДС производится 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, следующими лицами:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

В случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата НДС 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 НДС.

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено гл. 21 НК РФ.

Иностранные организации, имеющие на территории РФ несколько обособленных подразделений, самостоятельно выбирают подразделение, по месту учета в налоговом органе которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории РФ обособленных подразделений иностранной организации. О своем выборе иностранные организации уведомляют в письменной форме налоговые органы по месту нахождения своих обособленных подразделений на территории РФ.

### 12.5.2. Порядок возмещения НДС

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму НДС, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения НДС (за исключением ввоза товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией), полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с нижеследующими положениями. Этот порядок возмещения НДС применяется в отношении налоговых деклараций, в которых заявлено право на возмещение НДС, представляемых в налоговые органы после *31 декабря 2006 г.*

После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы НДС, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки.

По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

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. Акт и другие материалы камеральной налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные налогоплательщиком (его представителем) возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и по ним должно быть принято решение (см. 10.2.3 и 10.2.4). По результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Одновременно с этим принимаются решения:

- о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;
- об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;

— о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

При наличии у налогоплательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговым органом производится самостоятельно зачет суммы НДС, подлежащей возмещению, в счет погашения указанных недоимки и задолженности по пеням и (или) штрафам.

В случае если налоговый орган принял решение о возмещении суммы НДС (полностью или частично) при наличии недоимки по НДС, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пени на сумму недоимки не начисляются.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, сумма НДС, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет. При наличии письменного заявления налогоплательщика суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по НДС или иным федеральным налогам.

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

Поручение на возврат суммы НДС, оформленное на основании решения о возврате, подлежит направлению 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 НДС в соответствии с бюджетным законодательством РФ 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

(полностью или частично), о принятом решении о зачете (возврате) суммы НДС, подлежащей возмещению, или об отказе в возмещении в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения. Указанное сообщение может быть передано руководителю организации, индивидуальному предпринимателю, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

При нарушении сроков возврата суммы НДС считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы НДС, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возмещения.

В случае, если предусмотренные проценты уплачены налогоплательщику не в полном объеме, налоговый орган принимает решение о возврате оставшейся суммы процентов, рассчитанной исходя из даты фактического возврата налогоплательщику суммы НДС, подлежащей возмещению, в течение трех дней со дня получения уведомления территориального органа Федерального казначейства о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств. Поручение на возврат оставшейся суммы процентов, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы, на следующий день после дня принятия налоговым органом этого решения подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата.

В случаях и порядке, которые предусмотрены ст. 176.1 НК РФ, налогоплательщики вправе воспользоваться заявительным порядком возмещения НДС.

### **12.5.3. Заявительный порядок возмещения НДС**

**Заявительный порядок возмещения НДС** осуществляется в порядке, предусмотренном ст. 176.1 НК РФ (введена Федеральным законом от 17 декабря 2009 г. № 318-ФЗ); применяется к порядку возмещения НДС по налоговым декларациям, представленным за налоговые периоды, начиная с первого квартала 2010 г., зачета (возврата) суммы НДС, заявленной к возмещению в налоговой декларации,

до завершения проводимой в соответствии со ст. 88 НК РФ на основе этой налоговой декларации камеральной налоговой проверки.

Право на применение заявительного порядка возмещения НДС имеют:

1) налогоплательщики-организации, у которых совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения НДС, *без учета* сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента, составляет не менее 10 млрд руб. Указанные налогоплательщики вправе применить заявительный порядок возмещения НДС, если со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации прошло не менее трех лет;

2) налогоплательщики, предоставившие вместе с налоговой декларацией, в которой заявлено право на возмещение НДС, действующую банковскую гарантию, предусматривающую обязательство банка на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика суммы НДС, излишне полученные им (зачтенные ему) в результате возмещения НДС в заявительном порядке, если решение о возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке будет отменено полностью или частично в случаях, предусмотренных ст. 176.1 НК РФ.

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

Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения. Перечень ведется Минфином России на основании сведений, полученных от ЦБ РФ, и подлежит размещению на официальном сайте Минфина России в Интернете. Для включения в перечень банк должен удовлетворять следующим требованиям:

1) наличие лицензии на осуществление банковских операций, выданной ЦБ РФ, и осуществление банковской деятельности в течение не менее пяти лет;

2) наличие зарегистрированного уставного капитала банка в размере не менее 500 млн руб.;

3) наличие собственных средств (капитала) банка в размере не менее 1 млрд руб.;

4) соблюдение обязательных нормативов, предусмотренных Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», на все отчетные даты в течение последних шести месяцев;

5) отсутствие требования ЦБ РФ об осуществлении мер по финансовому оздоровлению банка на основании Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 40-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций».

В случае выявления обстоятельств, свидетельствующих о соответствии банка, не включенного в перечень, установленным требованиям либо о несоответствии банка, включенного в перечень, установленным требованиям, данные сведения направляются ЦБ РФ в Минфин России в течение пяти дней со дня выявления указанных обстоятельств для внесения соответствующих изменений в перечень.

Банковская гарантия должна отвечать следующим требованиям:

1) должна быть безотзывной и непередаваемой;

2) не может содержать указание на представление налоговым органом банку документов, которые не предусмотрены ст. 176.1 НК РФ;

3) срок действия должен истекать не ранее чем через семь месяцев со дня подачи налоговой декларации, в которой заявлена сумма НДС к возмещению;

4) сумма, на которую она выдана, должна обеспечивать исполнение обязательств по возврату в бюджет в полном объеме суммы НДС, заявляемой к возмещению;

5) должна допускать бесспорное списание денежных средств со счета гаранта в случае неисполнения им в установленный срок требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии, направленного до окончания срока действия банковской гарантии.

Налогоплательщики, имеющие право на применение заявительного порядка возмещения налога, реализуют данное право путем подачи в налоговый орган не позднее пяти дней со дня подачи налоговой декларации заявления о применении заявительного порядка возмещения НДС, в котором налогоплательщик указывает реквизиты банковского



счета для перечисления денежных средств. В заявлении налогоплательщик принимает на себя обязательство вернуть в бюджет излишне полученные им (зачтенные ему) в заявительном порядке суммы (включая проценты (в случае их уплаты), а также уплатить начисленные на указанные суммы проценты в случае, если решение о возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке будет отменено полностью или частично.

В течение пяти дней со дня подачи заявления о применении заявительного порядка возмещения НДС налоговый орган проверяет соблюдение налогоплательщиком установленных требований, а также наличие у налогоплательщика недоимки по НДС, иным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, и принимает решение о возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке или решение об отказе в возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке. Одновременно с решением о возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке в зависимости от наличия задолженностей налогоплательщика по указанным платежам налоговый орган принимает решение о зачете суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке и (или) решение о возврате (полностью или частично) суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке. О принятых решениях налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику в письменной форме в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения. При этом в сообщении о принятии решения об отказе в возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке указываются нормы ст. 176.1 НК РФ, нарушенные налогоплательщиком. Указанное сообщение может быть передано руководителю организации, индивидуальному предпринимателю, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

Принятие решения об отказе в возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке не изменяет порядок и сроки проведения камеральной налоговой проверки представленной налоговой декларации. В случае вынесения решения об отказе в возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке воз-

мещение НДС осуществляется в общем порядке и в сроки, которые предусмотрены ст. 176 НК РФ.

При наличии у налогоплательщика недоимки по НДС, иным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговым органом на основании решения о зачете суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке производится самостоятельно зачет суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке в счет погашения указанных недоимки и задолженности по пеням и (или) штрафам. При этом начисление пеней на указанную недоимку осуществляется до дня принятия налоговым органом решения о зачете суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке.

## Глава 13

### АКЦИЗЫ

**Акциз** — это федеральный налог, взимаемый с 1 января 2001 г. на основании гл. 22 части второй НК РФ.

#### 13.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

##### 13.1.1. Налогоплательщики и исполнение обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества

*Налогоплательщиками* акциза признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, определяемые в соответствии с таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

Организации и иные лица признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 22 НК РФ.

Организации или индивидуальные предприниматели — *участники договора простого товарищества* (договора о совместной деятельности) несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате налога, исчисленно в соответствии с гл. 22 НК РФ.

В целях гл. 22 НК РФ устанавливается, что в качестве лица, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения акцизами, осуществляемым в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), признается лицо, ведущее дела простого товарищества. В случае, если ведение дел просто-

го товарищества осуществляется совместно всеми участниками простого товарищества, участники договора простого товарищества самостоятельно определяют участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза по операциям, признаваемым объектами налогообложения акцизами, осуществляемым в рамках договора простого товарищества.

Указанное лицо имеет все права и исполняет обязанности налогоплательщика, предусмотренные НК РФ, в отношении указанной суммы акциза.

Указанное лицо обязано не позднее дня осуществления первой операции, признаваемой объектом налогообложения в соответствии с гл. 22 НК РФ, известить налоговый орган об исполнении им обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

При полном и своевременном исполнении обязанности по уплате акциза лицом, исполняющим обязанности по уплате акциза в рамках простого товарищества, обязанность по уплате акциза остальными участниками договора простого товарищества считается исполненной.

В связи с особенностями взимания акцизов при операциях с этиловым спиртом и прямогонным бензином в гл. 22 НК РФ установлены специальные правила выдачи и аннулирования свидетельств о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, и свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином.

### 13.1.2. Подакцизные товары

**Подакцизными товарами** признаются:

1) спирт этиловый из всех видов сырья;

1.1) спирт коньячный;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%, за исключением алкогольной продукции, указанной в п. 3.

В целях гл. 22 НК РФ не рассматриваются как подакцизные следующие товары:

- лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств, лекарственные средства (включая

гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам на лекарственные препараты и требованиям медицинских организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями нормативной документации, согласованной уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории РФ, разлитые в емкости не более 100 мл;

- парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80% включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл, а также парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно, разлитая в емкости до 3 мл включительно;

- подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти;

- виноматериалы;

3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,5%);

4) табачная продукция;

5) автомобили легковые;

5.1) мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

6) автомобильный бензин;

7) дизельное топливо;

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

9) прямогонный бензин.

Для товаров, перечисленных в п. 7–10, используется общее название «подакцизные нефтепродукты» (см. 13.7).

В соответствии с Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 107-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации» *в отношении* прямогонного бензина и денатурированного этилового спирта, полученных (оприходованных) по состоянию на 1 января 2006 г., **положения гл. 22 НК РФ** (в редакции указанного Федерального закона) **не распространяются**. Указанный Федеральный закон вступил в силу с 1 января 2006 г.

### 13.1.3. Объект налогообложения

**Объектом налогообложения** признаются следующие операции:

1) реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. В целях гл. 22 НК РФ передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются **реализацией 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) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

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

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

неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

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

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

7) передача на территории РФ организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

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

9) ввоз подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

10) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. Для целей гл. 22 НК РФ **получением денатурированного этилового спирта** признается приобретение денатурированного этилового спирта в собственность;

11) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина. Для целей гл. 22 НК РФ **получением прямогонного бензина** признается приобретение прямогонного бензина в собственность.

В целях гл. 22 НК РФ к **производству** приравниваются розлив алкогольной продукции и пива, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров в соответствии с требованиями государственных стандартов и (или) другой нормативно-технической документации, которые регламентируют процесс производства указанных товаров и утверждаются уполномоченными федеральными органами исполнительной власти, а также любые виды

смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар, в отношении которого ст. 193 НК РФ установлена ставка акциза в размере, превышающем ставки акциза на товары, использованные в качестве сырья (материала).

При реорганизации организации права и обязанности по уплате акциза переходят к ее правопреемнику.

#### **13.1.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)**

*Не подлежат налогообложению акцизами (освобождаются от налогообложения) следующие операции:*

1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

2) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, 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. Освобождение указанных операций от налогообложения производится в соответствии со ст. 184 НК РФ «Особенности освобождения от налогообложения операций по реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации» (см. 13.5.2);

3) первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение.

Вышеперечисленные операции *не подлежат налогообложению акцизами* (освобождаются от налогообложения) только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

*Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, 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.

## 13.2. Налоговая база, налоговый период и налоговые ставки

### 13.2.1. Налоговая база при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров

**Налоговая база** определяется *отдельно* по каждому виду подакцизного товара.

Налоговая база *при реализации* (передаче, признаваемой объектом налогообложения в соответствии с гл. 22 НК РФ) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), *без учета* акциза, НДС, — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

3) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен *без учета* акциза, НДС, — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда;

4) 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.

**Расчетная стоимость табачных изделий**, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется следующим образом. Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

**Максимальная розничная цена** представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителями предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается *налогоплательщиком самостоятельно* на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий. Под **маркой (наименованием)** в целях гл. 22 НК РФ понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок (наименований) одним или несколькими из следующих признаков — индивидуализированным обозначением (названием), присвоенным производителем или лицензиаром, рецептурой, размерами, наличием или отсутствием фильтра, упаковкой.

Налогоплательщик *обязан* подать в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет (таможенный орган по месту оформления подакцизных товаров) **уведомление о максимальных розничных ценах** по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий не позднее чем за 10 календарных дней до начала календарного месяца, начиная с которого будут наноситься указанные в уведомлении максимальные розничные цены. Форма уведомления устанавливается Минфином России.

Максимальные розничные цены, заявленные в уведомлении, а также сведения о месяце и годе изготовления табачных изделий *подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки* (пачку) табачных изделий, произведенную в течение срока действия уведомления (за исключением табачных изделий, не подлежащих налогообложению или освобождаемых от налогообложения). Производство в течение срока действия уведомления одной марки (одного наименования) табачных изделий с нанесением максимальной розничной цены, отличной от максимальной розничной цены, указанной в уведомлении, не допускается.

Максимальные розничные цены, заявленные налогоплательщиком в уведомлении, а также сведения о месяце и годе изготовления табачных изделий подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с 1-го числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, и действуют не менее одного календарного месяца. *Налогоплательщик имеет право изменить максимальную розничную цену* на все марки (наименования) или несколько марок (наименований) табачных изделий путем подачи следующего уведомления. Максимальные розничные цены, указанные в следующем уведомлении, подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с 1-го числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, но не ранее истечения минимального срока действия предыдущего уведомления.

В случае, если в течение одного налогового периода налогоплательщиком осуществляется реализация (передача) табачных изделий одной марки (одного наименования) с разными максимальными розничными ценами, указанными на единице потребительской упаковки (пачке), расчетная стоимость определяется как произведение каждой максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества реализованных единиц потребительской упаковки (пачек), на которых указана соответствующая максимальная розничная цена.

При декларировании налогоплательщиком табачных изделий одной марки (одного наименования), ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, с разными максимальными розничными ценами, указанными на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, расчетная стоимость определяется как произведение каждой максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке)

табачных изделий, и количества ввозимых единиц потребительской упаковки (пачек), на которых указаны соответствующие максимальные розничные цены.

Налоговая база при продаже конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, определяется следующим образом:

— как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

— как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без учета акциза, НДС — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту РФ по курсу ЦБ РФ, действующему на дату реализации подакцизных товаров.

*Не включаются* в налоговую базу полученные налогоплательщиком средства, не связанные с реализацией подакцизных товаров.

Налоговая база по операциям получения (оприходования) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, определяется как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении.

Налоговая база по операциям получения прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина, определяется как объем полученного прямогонного бензина в натуральном выражении.

### **13.2.2. Увеличение налоговой базы при реализации подакцизных товаров**

Налоговая база по акцизам *увеличивается* на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, полученных:

— в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, дата реализации которых определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров;

- на пополнение фондов специального назначения;
- в счет увеличения доходов;
- в виде процента (дисконта) по векселям;
- в виде процента по товарному кредиту;
- иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров.

Эти положения применяются к операциям по реализации подакцизных товаров, в отношении которых установлены *адвалорные* (в процентах) налоговые ставки.

Вышеуказанные суммы, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в валюту РФ по курсу ЦБ РФ, действующему на дату их фактического получения.

### 13.2.3. Особенности определения налоговой базы при совершении операций с подакцизными товарами с использованием различных налоговых ставок

В отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, **налоговая база** определяется применительно к *каждой налоговой ставке*.

Если налогоплательщик не ведет раздельного учета товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, определяется **единая налоговая база** по всем операциям реализации (передачи) и (или) получения подакцизных товаров. При этом суммы, на которые должна быть увеличена налоговая база (см. 13.2.2), включаются в эту единую налоговую базу (*за исключением* налоговой базы по операциям с автомобильным бензином, дизельным топливом, моторными маслами для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, прямогонным бензином) (далее — нефтепродукты), признаваемыми в соответствии с гл. 22 НК РФ объектом налогообложения).

### 13.2.4. Налоговый период и налоговые ставки

**Налоговым периодом** признается календарный месяц.

В 2011 г. налогообложение подакцизных товаров (за исключением спирта коньячного, а также спирта этилового из всех видов сырья, в том числе этилового спирта-сырца из всех видов сырья) осуществляется по следующим налоговым ставкам (табл. 6):

Таблица 6

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях за единицу измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)	190 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	230 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	245 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Алкольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9%, в том числе напитки, изготавливаемые на основе пива, произведенные с добавлением спирта этилового (за исключением пива, вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из винограда, произведенных без добавления спирта этилового)	231 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	254 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	280 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре

Продолжение табл. 6

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях за единицу измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно, в том числе напитки, изготавливаемые на основе пива, произведенные с добавлением спирта этилового (за исключением пива, вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления спирта этилового)	190 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	230 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	245 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих), натуральные напитки с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленные из виноматериалов, произведенных без добавления спирта этилового	5 руб. за 1 л	6 руб. за 1 л	7 руб. за 1 л
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	18 руб. за 1 л	22 руб. за 1 л	24 руб. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно	0 руб. за 1 л	0 руб. за 1 л	0 руб. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5% и до 8,6% включительно, а также напитки, изготавливаемые на основе пива, произведенные без добавления спирта этилового	10 руб. за 1 л	12 руб. за 1 л	13 руб. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6%	17 руб. за 1 л	21 руб. за 1 л	23 руб. за 1 л

Продолжение табл. 6

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях за единицу измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, навай, нюхательный, кальянный (за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции)	510 руб. за 1 кг	610 руб. за 1 кг	650 руб. за 1 кг
Сигары	30 руб. за штуку	36 руб. за штуку	39 руб. за штуку
Сигариллы (сигариты), биди, кретеки	435 руб. за 1000 штук	530 руб. за 1000 штук	565 руб. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	280 руб. за 1000 штук + 7% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 360 руб. за 1000 штук	360 руб. за 1000 штук + 7,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 460 руб. за 1000 штук	460 руб. за 1000 штук + 8% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 590 руб. за 1000 штук
Сигареты без фильтра, папиросы	250 руб. за 1000 штук + 7% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 310 руб. за 1000 штук	360 руб. за 1000 штук + 7,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 460 руб. за 1000 штук	460 руб. за 1000 штук + 8% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 590 руб. за 1000 штук



Окончание табл. 6

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях за единицу измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	27 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)	29 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)	31 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	260 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)	285 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)	302 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобильный бензин:			
не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	5995 руб. за 1 т	7725 руб. за 1 т	9511 руб. за 1 т
класса 3	5672 руб. за 1 т	7382 руб. за 1 т	9151 руб. за 1 т
класса 4 и класса 5	5143 руб. за 1 т	6822 руб. за 1 т	8560 руб. за 1 т
Дизельное топливо:			
не соответствующее классу 3, или классу 4, или классу 5	2753 руб. за 1 т	4098 руб. за 1 т	5500 руб. за 1 т
класса 3	2485 руб. за 1 т	3814 руб. за 1 т	5199 руб. за 1 т
класса 4 и класса 5	2247 руб. за 1 т	3562 руб. за 1 т	4934 руб. за 1 т
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	4681 руб. за 1 т	6072 руб. за 1 т	7509 руб. за 1 т
Прямогонный бензин	6089 руб. за 1 т	7824 руб. за 1 т	9617 руб. за 1 т

Налогообложение спирта этилового из всех видов сырья (в том числе этилового спирта-сырца из всех видов сырья), а также спирта коньячного с 1 января по 31 июля 2011 г. включительно осуществляется по налоговой ставке в размере 34 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре.

Налогообложение спирта этилового из всех видов сырья (в том числе этилового спирта-сырца из всех видов сырья), а также спирта коньячного с 1 августа по 31 декабря 2011 г. включительно, с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно, с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно осуществляется по следующим налоговым ставкам (табл. 7):

Таблица 7

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях за единицу измерения)		
	с 1 августа по 31 декабря 2011 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно
<p>Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья), спирт коньячный:</p> <p>реализуемый организациям, осуществляющим производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, и организациям, уплачивающим авансовый платеж акциза (за исключением спирта этилового и спирта коньячного, ввозимых на территорию РФ), и (или) передаваемый при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения акцизами в соответствии с подп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ, и (или) реализуемый (или передаваемый производителями в структуре одной организации) для производства товаров, не признаваемых подакцизными в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ</p>	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре

Окончание табл. 7

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях за единицу измерения)		
	с 1 августа по 31 декабря 2011 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно
реализуемый организациям, не уплачивающим авансовый платеж акциза (в том числе ввозимый на территорию Российской Федерации), и (или) передаваемый в структуре одной организации при совершении налогоплательщиком операций, признаваемых объектом налогообложения акцизами, за исключением операций, предусмотренных подп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ, а также за исключением спирта этилового и (или) спирта коньячного, реализуемых (или передаваемых производителями в структуре одной организации) для производства товаров, не признаваемых подакцизными в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ, и спирта этилового, реализуемого организациям, осуществляющим производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	34 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	37 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	40 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре

### 13.3. Порядок исчисления акциза и налоговые вычеты

#### 13.3.1. Порядок исчисления акциза

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию РФ), в отношении которых установлены *твердые (специфические)* налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых уста-

новлены *адвалорные (в процентах)* налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых установлены *комбинированные* налоговые ставки (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговой ставки), исчисляется как сумма, полученная в результате *сложения сумм акциза*, исчисленных как:

- произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении;
- соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.

Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными товарами, признаваемыми объектом налогообложения, представляет собой сумму, полученную в результате *сложения сумм акциза*, исчисленных для каждого вида подакцизного товара, облагаемых акцизом *по разным налоговым ставкам*. Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными нефтепродуктами, признаваемыми объектом налогообложения, определяется отдельно от суммы акциза по другим подакцизным товарам.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Сумма акциза при ввозе на территорию РФ нескольких видов подакцизных товаров, облагаемых акцизом *по разным налоговым ставкам*, представляет собой сумму, полученную в результате *сложения сумм акциза*, исчисленных для каждого вида этих товаров.

Если налогоплательщик не ведет раздельного учета по объектам налогообложения акцизами, сумма акциза по подакцизным товарам определяется исходя из *максимальной* из применяемых налогоплательщиком налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

### 13.3.2. Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров

В целях гл. 22 НК РФ *дата реализации (передачи) подакцизных товаров* определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию.

По операциям передачи на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов), *датой передачи* признается дата подписания акта приема-передачи подакцизных товаров.

По операции получения прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина, *датой получения прямогонного бензина* признается день его получения организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

При *обнаружении недостачи* подакцизных товаров дата их реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти).

По *операциям получения (оприходования) денатурированного этилового спирта* организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, датой получения денатурированного этилового спирта признается день получения (оприходования) организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, денатурированного этилового спирта.

### 13.3.3. Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю

Налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектом налогообложения акцизами, обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья (материалов) соответствующую сумму акциза, *за исключением* операций:

— по реализации (передаче) прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина, произведенного из давальческого сырья (материалов));

— по реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах, соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой, за исключением операций:

— по реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ;

— реализации (передаче) прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина, произведенного из давальческого сырья (материалов)) налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина;

— реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

При реализации подакцизных товаров, операции по реализации которых *освобождены от налогообложения* (см. 13.1.4), расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются 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.

При *ввозе подакцизных товаров* на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, соот-

ветствующие заполненные таможенные формы и расчетные документы, удостоверяющие факт уплаты акциза, используются как контрольные документы для установления обоснованности налоговых вычетов.

При ввозе в портовую особую экономическую зону российских товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика в течение 180 дней со дня ввоза указанных товаров в портовую особую экономическую зону представляются следующие документы:

1) контракт (копия контракта), заключенный с резидентом особой экономической зоны;

2) копия свидетельства о регистрации лица в качестве резидента особой экономической зоны, выданная федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по управлению особыми экономическими зонами, или его территориальным органом;

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны или при ввозе в портовую особую экономическую зону российских товаров, помещенных за пределами портовой особой экономической зоны под таможенную процедуру экспорта, таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, и таможенного органа, который уполномочен на совершение таможенных процедур и таможенных операций при таможенном оформлении товаров в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны и в регионе деятельности которого расположена портовая особая экономическая зона;

4) документы, подтверждающие передачу товаров резиденту портовой особой экономической зоны;

5) документы, подтверждающие обоснованность освобождения от уплаты акциза при вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта, в случае ввоза в портовую особую экономическую зону товаров, помещенных за пределами портовой особой экономической зоны под таможенную процедуру экспорта.

О документах, подтверждающих обоснованность освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов, при вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта за пределы территории РФ см. 13.5.3.

#### 13.3.4. Порядок отнесения сумм акциза

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком *при реализации* подакцизных товаров (за исключением реализации на безвозмездной основе) и предъявленные покупателю, относятся у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком *по операциям передачи* подакцизных товаров, признаваемым объектом налогообложения акцизами, а также *при их реализации на безвозмездной основе*, относятся у налогоплательщика за счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по указанным подакцизным товарам.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком покупателю при реализации подакцизных товаров, у покупателя учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров.

Суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, учитываются в стоимости указанных подакцизных товаров.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов), относятся собственником давальческого сырья (материалов) на стоимость подакцизных товаров, произведенного из указанного сырья (материалов), за исключением случаев передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, для дальнейшего производства подакцизных товаров.

*Не учитываются* в стоимости приобретенного, ввезенного на территорию РФ или переданного на давальческой основе подакцизного товара и подлежат вычету или возврату в порядке, предусмотренном гл. 22 НК РФ, суммы акциза, предъявленные покупателю при приобретении указанного товара, суммы акциза, подлежащие уплате при ввозе на таможенную территорию РФ или предъявленные собственнику давальческого сырья (материалов) при передаче подакцизного товара, используемого в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Указанное



положение применяется в случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, определены на одинаковую единицу измерения налоговой базы.

Кроме того, в НК РФ установлены особенности учета сумм акциза при совершении операций с денатурированным этиловым спиртом и при совершении операций с прямым бензином.

### 13.3.5. Налоговые вычеты и порядок их применения

Налогоплательщик имеет право *уменьшить* сумму акциза по подакцизным товарам, определенную в соответствии с порядком исчисления акциза, на налоговые вычеты по акцизам.

В соответствии с п. 2 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров. При исчислении суммы акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9% указанные налоговые вычеты производятся в пределах суммы акциза, исчисленной по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья, исходя из ставки акциза на этиловый спирт, установленной п. 1 ст. 193 НК РФ на дату приобретения подакцизного товара, использованного в качестве сырья. В случае безвозвратной утери указанных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в процессе их производства, хранения, перемещения и последующей технологической обработки суммы акциза также подлежат вычету. При этом вычету подлежит сумма акциза, относящаяся к части товаров, безвозвратно утерянных в пределах норм технологических потерь и (или) норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти для соответствующей группы товаров.

В соответствии с п. 3 ст. 200 НК РФ при передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), в случае, если давальческим сырьем (ма-

териалами) являются подакцизные товары, вычета подлежат суммы акциза, уплаченные собственником указанного давальческого сырья (материалов) при его приобретении либо уплаченные им при ввозе этого сырья (материалов) на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, выпущенного в свободное обращение, а также суммы акциза, уплаченные собственником этого давальческого сырья (материалов) при его производстве.

В соответствии с п. 4 ст. 200 НК РФ вычета подлежат суммы акциза, уплаченные на территории РФ по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции. Вычеты сумм акциза, указанные в п. 4 ст. 200 НК РФ, производятся исходя из объемной доли спирта этилового, использованного для производства виноматериалов, на момент приобретения виноматериалов при представлении налогоплательщиком, производящим алкогольную продукцию, в налоговые органы следующих документов (их копий):

- 1) договора купли-продажи виноматериалов, заключенного производителем виноматериалов и производителем алкогольной продукции;
- 2) платежных документов с отметкой банка, подтверждающих оплату приобретенных виноматериалов;
- 3) товарно-транспортных накладных поставки виноматериалов, счетов-фактур;
- 4) купажных актов;
- 5) акта списания виноматериалов в производство.

Налоговые вычеты, предусмотренные п. 1–4 ст. 200 НК РФ, производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и уплаты соответствующей суммы акциза, если иное не предусмотрено ст. 201 «Порядок применения налоговых вычетов» гл. 22 НК РФ.

Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных

товаров либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, выпущенных в свободное обращение.

В случае оплаты подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства других товаров, третьими лицами, налоговые вычеты производятся, если в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата.

В случае, если в качестве давальческого сырья использовались подакцизные товары, по которым на территории РФ уже был уплачен акциз, налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиками копий платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт уплаты акциза владельцем сырья (материалов) либо факт оплаты владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз.

Налоговые вычеты, предусмотренные при использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, ранее произведенных налогоплательщиком из давальческого сырья, производятся на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления налогоплательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных подакцизных товаров, акта выработки, акта возврата в производство подакцизных товаров), и платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты собственником сырья стоимости изготовления подакцизного товара с учетом акциза.

Вычеты сумм акциза, указанные в п. 1—4 ст. 200 НК РФ, производятся в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других подакцизных товаров, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. В случае, если в отчетном налоговом периоде стоимость подакцизных товаров (сырья) отнесена на расходы по производству других подакцизных товаров без уплаты акциза по этим товарам (сырью) продавцам, суммы акциза подлежат вычету в том отчетном периоде, в котором проведена его уплата продавцам.

В соответствии с п. 5 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них. Вычеты сумм акциза, указанные в п. 5 ст. 200 НК РФ, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата этих товаров или отказа от этих товаров.

В соответствии с п. 7 ст. 200 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам, на сумму акциза, исчисленную налогоплательщиком с сумм авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров. Налоговые вычеты, указанные в п. 7 ст. 200 НК РФ, производятся после отражения в учете операций по реализации подакцизных товаров.

В соответствии с п. 11 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, при использовании денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции. Указанные налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов, подтверждающих факт производства из денатурированного этилового спирта неспиртосодержащей продукции:

- 1) свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции;
- 2) копии договора с производителем денатурированного этилового спирта;
- 3) реестров счетов-фактур, выставленных производителями денатурированного этилового спирта. Форма и порядок представления реестров в налоговые органы определяются Минфином России;
- 4) накладной на внутреннее перемещение;
- 5) акта приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика;
- 6) акта списания в производство и других документов.

В соответствии с п. 12 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имею-

щим свидетельством на производство денатурированного этилового спирта, при реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. Указанные налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов, подтверждающих факт производства из денатурированного этилового спирта неспиртосодержащей продукции:

1) свидетельства на производство денатурированного этилового спирта;

2) копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

3) реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) денатурированного этилового спирта. Форма и порядок представления реестров в налоговые органы определяются Минфином России. Указанная отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур. Указанная отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации в порядке, определяемом Минфином России;

4) накладных на отпуск денатурированного этилового спирта;

5) актов приема-передачи денатурированного этилового спирта.

В соответствии с п. 13 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при реализации прямогонного бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина (при представлении соответствующих документов). Налоговые вычеты, указанные в п. 13 ст. 200 НК РФ, производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов:

1) копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина;

2) реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) прямогон-

ного бензина. Форма и порядок представления в налоговые органы реестров определяются Минфином России. Указанная отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур. Указанная отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней со дня представления налоговой декларации в порядке, определяемом Минфином России.

В соответствии с п. 14 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при совершении с прямогонным бензином следующих операций (при представлении документов, подтверждающих направление прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии лицам, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина):

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

- передачи произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе.

Налоговые вычеты, указанные в п. 14 ст. 200 НК РФ, производятся при представлении в налоговые органы налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при его передаче (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина) лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина, следующих документов:

- 1) при передаче прямогонного бензина на переработку на давальческой основе:

- копии договора налогоплательщика с лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина;

- копии свидетельства на переработку прямогонного бензина лица, с которым заключен договор на переработку прямогонного бензина;

- реестра счетов-фактур, выставленных лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Форма и порядок представления реестров в налоговые органы определяются Минфином России;

2) при передаче прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина) лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина:

— копии договора между собственником прямогонного бензина и налогоплательщиком;

— копии договора между собственником прямогонного бензина и лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина;

— копии распорядительных документов собственника прямогонного бензина (в случае наличия таких документов) налогоплательщику на передачу прямогонного бензина лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина;

— накладной на отпуск прямогонного бензина или акта приема-передачи прямогонного бензина лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина.

В соответствии с п. 15 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, при использовании полученного прямогонного бензина самим налогоплательщиком для производства продукции нефтехимии и (или) при передаче прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии на давальческой основе (на основе договора об оказании услуг по переработке принадлежащего данному налогоплательщику прямогонного бензина) при представлении соответствующих документов. Налоговые вычеты, указанные в п. 15 ст. 200 НК РФ, производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы любого одного из следующих документов, подтверждающих факт передачи прямогонного бензина самим налогоплательщиком и (или) организацией, оказывающей налогоплательщику услуги по переработке прямогонного бензина, в производство продукции нефтехимии:

- 1) накладной на внутреннее перемещение;
- 2) накладной на отпуск материалов на сторону;
- 3) лимитно-заборной карты;
- 4) акта приема-передачи сырья на переработку;

5) акта приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика;

6) акта списания в производство.

Налоговые вычеты сумм акциза, фактически уплаченные продавцам *при приобретении денатурированного этилового спирта* для производства спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) для производства спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов:

1) свидетельства на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) свидетельства на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;

2) копии договора с производителем денатурированного этилового спирта;

3) счетов-фактур, выставленных производителем денатурированного этилового спирта;

4) платежных документов, подтверждающих факт оплаты акциза по денатурированному этиловому спирту;

5) актов списания в производство (актов приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика, лимитно-заборных карт и других документов).

### 13.3.6. Сумма акциза, подлежащая уплате

Сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком, осуществляющим операции, признаваемые объектом налогообложения акцизами, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на предусмотренные налоговые вычеты сумма акциза, определяемая в соответствии с порядком исчисления акциза.

Сумма акциза, подлежащая уплате *при ввозе* на территорию РФ нескольких видов подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида этих товаров.

Сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиками, осуществляющими *первичную реализацию подакцизных*



товаров, происходящих и ввезенных с территории государств — участников Таможенного союза без таможенного оформления (при наличии соглашений о едином таможенном пространстве), определяется в соответствии с общим порядком исчисления акциза.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде *превышает* сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз *не уплачивает*.

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

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения акцизами, совершенным в отчетном налоговом периоде, подлежит вычету из общей суммы акциза в следующем налоговом периоде в первоочередном по сравнению с другими налоговыми вычетами порядке.

### 13.3.7. Сумма акциза, подлежащая возврату

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов *превышает* сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимся объектом налогообложения акцизами, по итогам налогового периода полученная разница подлежит *возмещению* (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии со следующими правилами.

Суммы указанного превышения направляются в отчетном налоговом периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним, на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу ТС, на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговые органы производят зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу ТС по согласованию с таможенными органами и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

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

Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления принимает решение о возврате указанной суммы налогоплательщику из соответствующего бюджета (бюджетов территориальных дорожных фондов) и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства. Возврат указанных сумм осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае, если такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении установленных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из  $\frac{1}{360}$  ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Суммы налоговых вычетов в отношении *реализации подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), помещенных под таможенный режим экспорта*, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров. Возмещение производится не позднее трех месяцев со дня представления указанных документов. В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении. В случае, если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения соответствующего решения. В случае, если налоговым органом в течение установленного срока не вынесено решение об отказе и (или) соответствующее заключение не представлено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять решение о возмещении сумм, по которым не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней. Если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по

акцизу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

В случае, если налоговым органом принято решение о возмещении, при наличии недоимки по акцизу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется. Если у налогоплательщика отсутствуют недоимки и пени по акцизу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по акцизу и (или) иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров (работ, услуг) через таможенную границу ТС по согласованию с таможенными органами либо возврату налогоплательщику по его заявлению.

Не позднее последнего дня установленного срока налоговый орган принимает решение о возврате сумм акциза из соответствующего бюджета (бюджета территориального дорожного фонда) и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства.

Возврат сумм акциза осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае, если указанное решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления его налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении установленных сроков на сумму акциза, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из  $\frac{1}{360}$  ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

### 13.4. Сроки и порядок уплаты акциза при совершении операций с подакцизными товарами

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

Уплата акциза *по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту* налогоплательщиками, имеющими свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Акциз *по подакцизным товарам* уплачивается по месту производства таких товаров, если иное не предусмотрено НК РФ.

При совершении операций получения (оприходования) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, уплата акциза производится по месту оприходования приобретенных в собственность подакцизных товаров.

При совершении операций получения прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина, уплата акциза производится по месту нахождения налогоплательщика.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения **налоговую декларацию** за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения акцизами, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, — не позднее 25-го числа третьего месяца, следующе-

го за отчетным. Налогоплательщики, в соответствии с НК РФ отнесенные к категории крупнейших, с 1 января 2008 г. представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

### **13.5. Особенности налогообложения акцизами подакцизных товаров при их перемещении через таможенную границу ТС**

#### **13.5.1. Особенности налогообложения при вывозе подакцизных товаров с территории РФ**

При **вывозе** подакцизных товаров с территории РФ налогообложение акцизами производится в следующем порядке:

1) при вывозе товаров в таможенной процедуре экспорта за пределы территории РФ акциз не уплачивается или уплаченные суммы акциза возвращаются (засчитываются) налоговыми органами РФ в порядке, предусмотренном НК РФ. Указанный порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенную процедуру таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, а также при помещении товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;

2) при вывозе товаров в таможенной процедуре реэкспорта за пределы территории РФ уплаченные при ввозе на территорию РФ суммы акциза возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле;

3) при вывозе подакцизных товаров с территории РФ в соответствии с иными по сравнению с указанными таможенными процедурами освобождение от уплаты акциза и (или) возврат уплаченных сумм акциза не производится, если иное не предусмотрено таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

При перемещении физическими лицами подакцизных товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты акциза,

подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, определяется в соответствии с таможенным законодательством ТС.

При вывозе подакцизных товаров с территории РФ на территорию государств — членов Таможенного союза порядок подтверждения права на освобождение от уплаты акциза устанавливается Правительством РФ, в том числе на основе международных договоров государств — членов ТС с правительствами указанных государств — членов ТС.

### **13.5.2. Особенности освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ**

Освобождение от налогообложения реализации подакцизных товаров при помещении под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории РФ или при ввозе подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории РФ производится только при вывозе подакцизных товаров за пределы территории РФ в таможенной процедуре экспорта или при ввозе подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону.

Налогоплательщик освобождается от уплаты акциза при реализации произведенных им подакцизных товаров и (или) передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья и помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории РФ либо при ввозе подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону при представлении в налоговый орган поручительства банка в соответствии со ст. 74 НК РФ или банковской гарантии. Такие поручительство банка или банковская гарантия должны предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления налогоплательщиком в порядке и в сроки, которые установлены п. 7 и 7.1 ст. 198 НК РФ, документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров или ввоза в портовую особую экономическую зону подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, и неуплаты им акциза и (или) пеней.

При отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) налогоплательщик обязан уплатить акциз в порядке, предусмотренном для операций по реализации по-

дакцизных товаров на территории РФ. При уплате акциза вследствие отсутствия у налогоплательщика поручительства банка (банковской гарантии) уплаченные суммы акциза подлежат возмещению после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров. Возмещение сумм акциза производится в общем порядке, предусмотренном ст. 203 НК РФ (см. 13.3.7).

### 13.5.3. Документы, подтверждающие факт вывоза подакцизных товаров за пределы территории РФ

При *вывозе подакцизных товаров* в таможенной процедуре экспорта за пределы территории РФ для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика в обязательном порядке в течение 180 календарных дней со дня реализации указанных товаров представляются следующие документы:

1) **контракт (копия контракта) налогоплательщика с контрагентом** на поставку подакцизных товаров. В случае если поставка на экспорт подакцизных товаров осуществляется по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, налогоплательщик представляет в налоговые органы договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии указанных договоров) и контракт (копию контракта) лица, осуществляющего поставку подакцизных товаров на экспорт по поручению налогоплательщика (в соответствии с договором комиссии, договором поручения либо агентским договором), с контрагентом.

В случае если экспорт подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, осуществляет *собственник давальческого сырья и материалов*, налогоплательщик представляет в налоговые органы договор между собственником подакцизного товара, произведенного из давальческого сырья, и налогоплательщиком о производстве подакцизного товара и контракт (копию контракта) между собственником давальческого сырья и контрагентом.

В случае если экспорт подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, осуществляет *иное лицо* по договору комиссии либо иному договору с собственником давальческого сырья, налогоплательщик — производитель

этих товаров из давальческого сырья представляет в налоговые органы наряду с договором между собственником подакцизного товара, произведенного из давальческого сырья, и налогоплательщиком о производстве подакцизного товара договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии указанных договоров) между собственником этих подакцизных товаров и лицом, осуществляющим их поставку на экспорт, а также контракт (копию контракта) лица, осуществляющего поставку подакцизных товаров на экспорт, с контрагентом;

2) **платежные документы и выписка банка** (их копии), которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке.

В случае если поставка на экспорт подакцизных товаров осуществляется по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, налогоплательщик представляет в налоговые органы платежные документы и выписку банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет комиссионера (поверенного, агента) в российском банке.

В случае если экспорт подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья и материалов, осуществляет собственник указанных товаров, налогоплательщик — производитель этих товаров из давальческого сырья и материалов представляет в налоговые органы платежные документы и выписку банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление всей выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет собственника подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья и материалов, в российском банке.

При поступлении выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика или собственника этих подакцизных товаров от третьего лица в налоговые органы наряду с платежными документами и выпиской банка (их копиями) представляются договоры поручения по оплате за экспортированные подакцизные товары, заключенные между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей платеж.

В случае если незачисление валютной выручки от реализации подакцизных товаров на территорию РФ осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным



валютным законодательством РФ, налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территорию РФ;

3) грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с таможенной территории ТС. При вывозе нефтепродуктов в таможенной процедуре экспорта за пределы территории РФ трубопроводным транспортом представляется полная грузовая таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза нефтепродуктов. При вывозе нефтепродуктов в таможенной процедуре экспорта через границу РФ с государством — членом ТС, на которой таможенное оформление отменено, в третьи страны представляется грузовая таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза нефтепродуктов;

4) копии транспортных или товаросопроводительных документов или иных документов с отметками российских таможенных органов места убытия, за исключением вывоза нефтепродуктов в таможенной процедуре экспорта через границу РФ. При вывозе нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта через морские порты для подтверждения вывоза товаров за пределы территории РФ налогоплательщиком в налоговые органы представляются копии следующих документов:

— поручения на отгрузку экспортируемых нефтепродуктов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» российского таможенного органа места убытия;

— коносамента на перевозку экспортируемых нефтепродуктов, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за пределами территории РФ.

Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз нефтепродуктов за пределы территории РФ, могут не представляться в случае вывоза нефтепродуктов в таможенной процедуре экспорта трубопроводным транспортом.

При вывозе нефтепродуктов в таможенной процедуре экспорта в железнодорожных цистернах для подтвержде-

ния вывоза товаров за пределы территории РФ налогоплательщиком в налоговые органы представляются копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз нефтепродуктов за пределы территории РФ, с отметками пограничного таможенного органа.

Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие освобождение от налогообложения, уплаченные суммы налога подлежат возмещению налогоплательщику в общем порядке.

#### **13.5.4. Особенности налогообложения при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией**

При ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в зависимости от избранной таможенной процедуры налогообложение производится в следующем порядке:

1) при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны, за исключением подакцизных товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону, акциз уплачивается в полном объеме;

2) при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых он был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле;

3) при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, а также под таможенную процедуру свободной таможенной зоны в портовой особой экономической зоне акциз не уплачивается;

4) при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз

подлежит уплате в полном объеме с учетом положений, установленных таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле;

5) при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

Взимание акциза по подакцизным товарам ТС, ввозимым на территорию РФ с территории государства — члена ТС, за исключением подакцизных товаров ТС, подлежащих в соответствии с законодательством РФ маркировке акцизными марками, осуществляется налоговыми органами. Взимание акциза по подакцизным товарам ТС, подлежащим в соответствии с законодательством РФ маркировке акцизными марками, ввозимым на территорию РФ с территории государства — члена ТС, осуществляется таможенными органами в порядке, установленном ст. 186.1 НК РФ.

Порядок взимания акцизов по товарам ТС, подлежащим маркировке акцизными марками, ввозимым в Российскую Федерацию с территории государства — члена ТС, установлен в ст. 186.1 НК РФ (введена Федеральным законом от 27 ноября 2010 г. № 306-ФЗ). Обязанность по уплате акцизов по маркированным товарам ТС, ввозимым на территорию РФ с территории государства — члена ТС, возникает со дня ввоза маркированных товаров на территорию РФ.

Налоговой базой для обложения акцизами являются объем, количество, иные показатели ввозимых маркированных товаров в натуральном выражении, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов, либо стоимость ввезенных подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки акцизов, либо объем ввозимых маркированных товаров в натуральном выражении для исчисления акцизов при применении твердой (специфической) налоговой ставки и расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акцизов при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки в отношении товаров, для которых установлены комбинированные ставки акциза, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) ставок. Для целей исчисления акцизов по маркированным товарам под стоимостью понимается цена сдел-

ки, подлежащая уплате поставщику за товары согласно условиям договора (контракта). Стоимостью маркированных товаров, полученных по товарообменному (бартерному) договору (контракту), а также по договору (контракту) товарного кредита, является стоимость маркированных товаров, предусмотренная договором (контрактом), при отсутствии стоимости в договоре (контракте) — стоимость, указанная в товаросопроводительных документах, при отсутствии стоимости в договоре (контракте) и товаросопроводительных документах — стоимость маркированных товаров, отраженная в бухгалтерском учете.

Расчетная стоимость маркированных товаров, в отношении которых установлены комбинированные ставки акцизов, определяется в соответствии со ст. 187.1 НК РФ.

Налоговая база для исчисления акцизов по маркированным товарам ТС, ввозимым на территорию РФ с территории государства — члена ТС, определяется на дату принятия на учет налогоплательщиком ввозимых подакцизных товаров, но не позднее даты подачи статистической декларации на маркированные товары, если статистическое декларирование по таким товарам предусмотрено таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

Сумма акциза, подлежащая уплате по маркированным товарам ТС, ввозимым на территорию РФ с территории государства — члена ТС, исчисляется налогоплательщиком самостоятельно по налоговым ставкам, действующим на день уплаты акциза.

Акциз по маркированным товарам ТС, ввозимым на территорию РФ с территории государства — члена ТС, перечисляется налогоплательщиком на счет Федерального казначейства не позднее пяти дней со дня принятия на учет ввезенных маркированных товаров.

Для целей уплаты акциза по маркированным товарам ТС, ввозимым на территорию РФ с территории государства — члена ТС, налогоплательщик обязан представить в таможенный орган следующие документы:

- 1) заявление на бумажном носителе и в электронном виде по форме, утверждаемой ФТС России, в количестве экземпляров, определяемом ФТС России;

- 2) транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение маркированных товаров с территории государства — члена ТС на территорию РФ;

3) документы, необходимые для подтверждения в отношении маркированных товаров статуса товаров ТС;

4) счета-фактуры, оформленные в соответствии с законодательством государства — члена ТС при отгрузке маркированных товаров, в случае, если их выставление (выписка) предусмотрено (предусмотрена) законодательством государства — члена ТС;

5) договоры (контракты), на основании которых приобретены маркированные товары, ввезенные на территорию РФ с территории другого государства — члена ТС;

6) информационное сообщение, представленное налогоплательщику одного государства — члена ТС налогоплательщиком другого государства — члена ТС либо налогоплательщиком государства, не являющегося членом ТС, реализующим товары, ввезенные с территории другого государства — члена ТС, подписанное руководителем (индивидуальным предпринимателем) и заверенное печатью организации, с указанием следующих сведений:

— номера, идентифицирующего лицо в качестве налогоплательщика государства — члена ТС;

— полного наименования налогоплательщика государства — члена ТС;

— места нахождения (места жительства) налогоплательщика государства — члена ТС;

— номера и даты договора (контракта) о приобретении импортируемых маркированных товаров;

— номера и даты спецификации.

В случае если налогоплательщик государства — члена ТС, у которого приобретаются товары, не является собственником реализуемых товаров (является комиссионером, поверенным, агентом), сведения представляются также в отношении собственника реализуемых маркированных товаров.

В случае представления информационного сообщения на иностранном языке обязательно наличие перевода на русский язык.

Информационное сообщение не представляется в случае, если сведения, предусмотренные настоящим подпунктом, содержатся в договоре (контракте), указанном в подп. 5 данного перечня;

7) договоры (контракты) комиссии, поручения или агентский договор (контракт) (в случаях их заключения);

8) договоры (контракты), на основании которых приобретены товары, ввезенные на территорию РФ с территории другого государства — члена ТС.

Документы могут быть представлены в виде копий, заверенных в установленном порядке.

В случаях неуплаты, неполной уплаты акцизов по маркированным товарам ТС, ввозимым на территорию РФ с территории государства — члена ТС, уплаты их в более поздний срок либо в случаях несоответствия данных, заявленных таможенным органам, данным, полученным в рамках обмена информацией между налоговыми и таможенными органами государств — членов ТС, таможенный орган взыскивает акцизы и пени в порядке и размерах, которые установлены законодательством РФ, а также применяет способы обеспечения уплаты таможенных платежей, пеней, установленные таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

#### **13.5.5. Определение налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией**

При ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется:

1) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), — как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

2) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, — как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины;

3) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок:

— как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки;

— как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки.

Налоговая база при ввозе российских товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, на остальную часть территории РФ либо при передаче их на территории особой экономической зоны лицам, не являющимся резидентами такой зоны, определяется в соответствии с общим порядком определения налоговой базы при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров.

Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, партии подакцизных товаров.

Если в составе одной партии ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. В аналогичном порядке налоговая база определяется также в случае, если в составе партии ввозимых на таможенную территорию РФ подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ранее вывезенные с таможенной территории РФ для переработки вне таможенной территории РФ.

При ввозе на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров в качестве продуктов переработки вне таможенной территории РФ налоговая база определяется в соответствии с вышеизложенным порядком.

#### **13.5.6. Порядок исчисления и уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ**

Сумма акциза по подакцизным товарам при ввозе на территорию РФ, в отношении которых установлены *твердые (специфические)* налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и исчисленной налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам, ввозимым на территорию РФ, в отношении которых установлены *адвалорные (в процентах)* налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма акциза по ввозимым на территорию РФ подакцизным товарам, в отношении которых установлены *комбинированные* налоговые ставки (состоящие из твердой (специ-

фической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок), исчисляется как сумма, полученная в результате *сложения сумм акциза*, исчисленных:

— как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

— как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля стоимости (суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины) таких товаров.

Сумма акциза при ввозе на территорию РФ нескольких видов под-акцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), облагаемых акцизом по *разным* налоговым ставкам, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида этих товаров.

При ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, соответствующие заполненные таможенные формы и расчетные документы, удостоверяющие факт уплаты акциза, используются как контрольные документы для установления обоснованности налоговых вычетов.

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, устанавливаются таможенным законодательством РФ на основе положений гл. 22 НК РФ.



# Глава 14

## НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

**Налог на прибыль организаций** — это федеральный налог, взимаемый с 1 января 2002 г. на основании гл. 25 части второй НК РФ. Налог на прибыль организаций введен Федеральным законом от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». Этот налог заменил прежде взимавшийся налог на прибыль предприятий и организаций<sup>1</sup>.

### 14.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база

#### 14.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

**Налогоплательщиками** налога на прибыль организаций признаются:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся:

- иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи;

<sup>1</sup> О системе налогообложения прибыли до 1 января 2002 г. см.: *Перов А. В.* Налоги и международные соглашения России. М. : Юрист, 2000. С. 343–417.

• официальными вещательными компаниями в соответствии со ст. 3.1 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. № 310-ФЗ, в отношении доходов от следующих операций, осуществляемых в соответствии с договором, заключенным с Международным олимпийским комитетом или уполномоченной им организацией:

- 1) производство продукции средств массовой информации в период организации XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи;
- 2) производство и распространение продукции средств массовой информации (в том числе осуществление официального теле- и радиовещания, включая цифровые и иные каналы связи) в период проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи.

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”» (участники проекта), в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта в соответствии с указанным Федеральным законом имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены гл. 25 НК РФ. Участник проекта *утрачивает право* на освобождение от обязанностей налогоплательщика в следующих случаях:

- при утрате статуса участника проекта с 1-го числа налогового периода, в котором такой статус был утрачен;
- если годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), исчисленной в соответствии с гл. 21 НК РФ и полученной этим участником проекта, превысил один 1 млрд руб., с 1-го числа налогового периода, в котором произошло указанное превышение.

Сумма налога за налоговый период, в котором произошла утрата статуса участника проекта или имело место указанное превышение, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с участника проекта соответствующих сумм пеней.

Участник проекта вправе использовать право на освобождение с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором был получен статус участника проекта. Участ-

ник проекта, начавший использовать право на освобождение, должен направить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, указанные в абз. 2 п. 7 ст. 145.1 НК РФ, не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, с которого этот участник проекта начал использовать право на освобождение. Форма уведомления об использовании права на освобождение (о продлении срока действия права на освобождение) утверждается Минфином России.

Участник проекта, который направил в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), вправе отказаться от освобождения, направив соответствующее уведомление в налоговый орган по месту учета в качестве участника проекта не позднее 1-го числа налогового периода, с которого он намерен отказаться от освобождения. Участнику проекта, отказавшемуся от освобождения, повторно освобождение не предоставляется.

По окончании налогового периода не позднее 20-го числа последующего месяца участник проекта, использовавший право на освобождение, направляет в налоговый орган:

- документы, подтверждающие право на освобождение;
- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующего налогового периода или об отказе от освобождения.

В случае если участником проекта не направлены документы либо представлены документы, содержащие недостоверные сведения, а также при наличии одного или нескольких вышеуказанных обстоятельств, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с участника проекта соответствующих сумм пеней.

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- документы, подтверждающие наличие статуса участника проекта и предусмотренные Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”»;
- выписка из книги учета доходов и расходов участника проекта, подтверждающая годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Участник проекта вправе направить в налоговый орган уведомление и документы по почте заказным письмом.

В этих случаях днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня направления заказного письма.

Суммы убытка, полученные налогоплательщиком до использования им права на освобождение, не могут быть перенесены на будущее после признания организации налогоплательщиком.

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

**Прибылью** в целях гл. 25 НК РФ признается:

— для российских организаций — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

— для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, — полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

— для иных иностранных организаций — доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

#### 14.1.2. Налоговая база

**Налоговой базой** для целей гл. 25 НК РФ признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

Налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от основной налоговой ставки (20%), определяется налогоплательщиком отдельно. Налогоплательщик ведет раздельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым в соответствии с гл. 25 НК РФ предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

Доходы и расходы налогоплательщика в целях гл. 25 НК РФ учитываются в денежной форме.

Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), учитываются, если иное не предусмотрено НК РФ, исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 (см. 6.3).

Внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы ис-

ходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), если иное не предусмотрено гл. 25.

Для целей определения налоговой базы рыночные цены определяются в порядке, аналогичном порядку определения рыночных цен на момент реализации или совершения внереализационных операций (без включения в них НДС и акцизов).

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

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен **убыток** — отрицательная разница между доходами, определяемыми в соответствии с гл. 25 НК РФ, и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 25 НК РФ, в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается *равной нулю*.

При исчислении налоговой базы *не учитываются* в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу, подлежащему налогообложению в соответствии с гл. 29 НК РФ.

Налогоплательщики, являющиеся организациями игорного бизнеса, а также организации, получающие доходы от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности.

При этом расходы организаций, занимающихся игорным бизнесом, в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Аналогичный порядок распространяется на организации, перешедшие на уплату налога на вмененный доход.

Налогоплательщики, применяющие в соответствии с НК РФ специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

В НК РФ установлены особенности определения налоговой базы:

- по банкам;
- страховщикам;
- негосударственным пенсионным фондам;
- профессиональным участникам рынка ценных бумаг;

- операциям с ценными бумагами;
- операциям с финансовыми инструментами срочных сделок;
- клиринговым организациям.

Кроме того, установлены особенности определения налоговой базы:

- по доходам, полученным от долевого участия в других организациях налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств;
- участников договора доверительного управления имуществом;
- по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда);
- по доходам, полученным участниками договора простого товарищества;
- при уступке (переуступке) права требования;
- по операциям с ценными бумагами;
- по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами;
- по операциям РЕПО с ценными бумагами.

#### **14.1.3. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях**

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, установлены в ст. 275 НК РФ. Сумма налога на доходы от долевого участия в деятельности организаций (в целях гл. 25 НК РФ — **дивиденды**) определяется с учетом следующих положений.

Если источником дохода налогоплательщика является *иностранная организация*, сумма налога в отношении полученных дивидендов определяется налогоплательщиком самостоятельно исходя из суммы полученных дивидендов и соответствующей налоговой ставки, предусмотренной п. 3 ст. 284 НК РФ (0 или 9%). При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации, *не вправе* уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с гл. 25 НК РФ, на сумму налога, исчисленную и упла-

ченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором (соглашением об избежании двойного налогообложения доходов).

При получении доходов в виде дивидендов по имуществу, переданному в доверительное управление, получателем таких доходов признается учредитель (учредители) доверительного управления (выгодоприобретатель). При получении таких доходов в случае, если доверительным управляющим является российская организация, а учредителем (учредителями) доверительного управления (выгодоприобретателем) — иностранное лицо, доверительный управляющий признается налоговым агентом в отношении доходов в виде дивидендов, по которым у источника выплаты дивидендов налоговым агентом не был удержан налог или налог был удержан в сумме, меньшей, чем сумма налога, исчисленная с доходов в виде дивидендов для указанной иностранной организации.

В случае если российская организация — налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся резидентом РФ, налоговая база налогоплательщика — получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяется ставка, установленная соответственно подп. 3 п. 3 ст. 284 (для иностранных организаций — 15%) или п. 3 ст. 224 НК РФ (для физических лиц — 15%).

Для налогоплательщиков, не указанных выше, налоговая база российской организацией — налоговым агентом по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, определяется с учетом следующих особенностей.

Сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика — получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом по следующей формуле:

$$H = K \times C_n (d - D),$$

где  $H$  — сумма налога, подлежащего удержанию;  $K$  — отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика — получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;  $C_n$  — соответствующая налоговая став-

ка, установленная подп. 1 и 2 п. 3 ст. 284 (0 или 9%) или п. 4 ст. 224 НК РФ (9%); д — общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех получателей; Д — общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде (за исключением дивидендов, указанных в подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ — облагаемых по ставке 0%) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков — получателей дивидендов, при условии, если данные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

В случае если значение Н составляет отрицательную величину, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

## 14.2. Доходы для целей налогообложения

### 14.2.1. Порядок определения и классификация доходов

К доходам в целях гл. 25 НК РФ относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (см. 14.2.2);
- 2) внереализационные доходы (см. 14.2.3).

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Для целей гл. 25 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными *безвозмездно*, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).



Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

Пересчет указанных доходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов.

В целях гл. 25 НК РФ суммы, отраженные в составе доходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов.

#### 14.2.2. Доходы от реализации

В целях гл. 25 НК РФ **доходом от реализации** признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

*Выручка от реализации* определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков либо доходов от реализации, полученных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями гл. 25 НК РФ.

#### 14.2.3. Внереализационные доходы

В целях гл. 25 НК РФ **внереализационными доходами** признаются доходы, не относящиеся к доходам от реализации.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

1) от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;

2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса,

установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

4) от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не являются доходами от реализации;

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не являются доходами от реализации;

6) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

7) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 266, 267, 292, 294.1, 300, 324 и 324.1 НК РФ;

8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением предусмотренных в НК РФ случаев.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), но не ниже определяемой в соответствии с гл. 25 НК РФ остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки;

9) в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе;

10) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей

(за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимостью которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных)), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ. **Положительной курсовой разницей** в целях гл. 25 НК РФ признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств;

11.1) в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

12) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ или с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей;

13) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с ч. 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении; данный вид доходов относится к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы);

14) в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финанси-

вания, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ. Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфином России;

15) в виде использованных не по целевому назначению предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии;

16) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (*за исключением* сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ; данный вид доходов относится к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы);

17) в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

18) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, *за исключением* сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ. Эта норма *не распространяется* на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности

в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием;

19) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок;

20) в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;

21) в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по определенным в НК РФ основаниям. Оценка стоимости указанной продукции производится в соответствии с порядком оценки остатков готовой продукции (о порядке оценки остатков готовой продукции см. 14.9.5).

#### **14.2.4. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы**

При определении налоговой базы *не учитываются* следующие доходы (см. ст. 251 НК РФ):

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);

3.1) в виде сумм НДС, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с гл. 21 НК РФ при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

3.2) в виде имущественного взноса Российской Федерации в имущество государственной корпорации, государственной компании или фонда, созданных Российской

Федерацией на основании федерального закона, формирование уставного капитала в которых не предусмотрено;

3.3) в виде субсидий, полученных из федерального бюджета государственной корпорацией, которая создана Российской Федерацией на основании федерального закона и формирование уставного капитала которой не предусмотрено, в размере средств, переданных этой государственной корпорацией в 2009 г. в собственность Российской Федерации;

3.4) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала и (или) фондов, соответствующими акционерами или участниками. Данное правило распространяется также на случаи увеличения чистых активов хозяйственного общества или товарищества с одновременным уменьшением либо прекращением обязательства хозяйственного общества или товарищества перед соответствующими акционерами или участниками, если такое увеличение чистых активов происходит в соответствии с положениями, предусмотренными законодательством РФ или положениями учредительных документов хозяйственного общества или товарищества, либо явилось следствием волеизъявления акционера или участника хозяйственного общества, товарищества, и на случаи восстановления в составе нераспределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества невостребованных акционерами или участниками хозяйственного общества, товарищества дивидендов либо части распределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества;

4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

5) в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из иму-

щества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

6) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ;

7) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

8) в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

9) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

10) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

— от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;

— от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;

— от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

12) в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями ст. 78, 79, 176, 176.1 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда);

13) в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К *средствам целевого финансирования* относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования:

- в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям и автономным учреждениям;
- в виде средств бюджетов, выделяемых осуществляющим управление многоквартирными домами товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативам или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям, выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах, на долевое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» (далее — Закон «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства»);



- в виде полученных грантов. В целях гл. 25 НК РФ грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

- гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями *по перечню* таких организаций, утверждаемому Правительством РФ, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления: СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством РФ, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

- гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

- в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством РФ;

- в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

- в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

- в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций — членов общества взаимного страхования;

- в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ

«О науке и государственной научно-технической политике», по перечню, утвержденному Правительством РФ;

- в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

- в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внебюджетных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

- в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, взимаемых в порядке, установленном уполномоченным органом в области использования воздушного пространства;

- в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;

- в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;

15) в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью пер-

воначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

16) в виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преysкурантов расчетных цен на драгоценные камни;

17) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ;

18) в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с ч. 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;

19) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

20) в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов;

21) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ;

22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными

учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;

23) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру ДОСААФ России (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру ДОСААФ России), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством РФ;

24) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

25) в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых ранее уменьшали налоговую базу);

26) в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;

27) в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

28) в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством РФ в области связи;

29) в виде имущества, включая денежные средства, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью;

30) в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке;

31) в виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию;

32) в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем;

33) доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Для целей гл. 25 НК РФ под **эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов**, понимается использование таких судов для перевозок грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории РФ, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг;

34) доходы банка развития — государственной корпорации;

35) в виде сумм дохода от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих, предназначенных для распределения по именованным накопительным счетам участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих;

36) доходы налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. № 310-ФЗ, полученные в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, включая доходы от размещения временно свободных денежных средств, эксплуатации олимпийских объектов и другие доходы, при условии направления полученных доходов на цели деятельности, предусмотренные для российских организаторов Олимпийских игр и Паралимпийских игр законодательством РФ, а также их уставными документами;

36.1) доходы налогоплательщиков, являющихся российскими маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета, полученные в связи с исполнением обязательств маркетингового партнера Международного олимпийского комитета, в том числе доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, от безвозмездного использования олимпийских объектов, доходы в виде

курсовых разниц, полученные в результате такой деятельности;

37) в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных по концессионному соглашению в соответствии с законодательством РФ;

38) доходы осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с Законом «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» некоммерческой организации, которые получены от размещения временно свободных денежных средств;

39) денежные средства, полученные страховщиком, осуществившим прямое возмещение убытков потерпевшему в соответствии с законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, от страховщика, который застраховал гражданскую ответственность лица, причинившего вред имуществу потерпевшего;

40) в виде стоимости эфирного времени и (или) печатной площади, безвозмездно полученных налогоплательщиками в соответствии с законодательством РФ о выборах и референдумах.

При определении налоговой базы также *не учитываются* целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подарочных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики — получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

1) осуществленные в соответствии с законодательством РФ о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законода-

тельством РФ, а также отчисления на формирование в установленном ст. 324 НК РФ порядке резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищно-кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами;

1.1) целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

2) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

3) средства, предоставленные из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, на осуществление основной деятельности некоммерческих организаций;

4) средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

5) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

6) пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в полном объеме направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

6.1) пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством РФ;

7) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

8) отчисления адвокатских палат субъектов РФ на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта РФ в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта РФ, а также на содержание соответствующего адво-

катского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

9) средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

10) использованные по назначению средства, полученные структурными организациями ДОСААФ России от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру ДОСААФ России, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством РФ граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

11) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

12) средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств», и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация, а также средства, полученные в соответствии с законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах;

13) денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, кото-



рое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

14) денежные средства, полученные некоммерческими организациями — собственниками целевого капитала от управляющими компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

15) денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

16) имущественные права в виде права безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, полученные по решениям органов государственной власти и органов местного самоуправления некоммерческими организациями на ведение ими уставной деятельности.

В случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

## 14.3. Расходы для целей налогообложения

### 14.3.1. Понятие расходов и группировка расходов

В целях гл. 25 НК РФ налогоплательщик *уменьшает* полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, не учитываемых для целей налогообложения, см. 14.3.5).

**Расходами** признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (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 РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). *Расходами* признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика *подразделяются*:

- на расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

В целях гл. 25 НК РФ расходами вновь созданных и реорганизованных организаций признается стоимость (остаточная стоимость) имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации. Стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, определяется по данным и документам налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности на указанные имущество, имущественные и неимущественные права.

Расходами вновь созданных и реорганизованных организаций также признаются расходы (а в случаях, предусмотренных НК РФ, убытки), предусмотренные ст. 255, 260—268, 275, 275.1, 279, 280, 283, 304, 318—320 гл. 25 НК РФ, осуществленные (понесенные) реорганизуемыми организациями в той части, которая не была учтена ими при формировании налоговой базы. В целях налогообложения указанные расходы учитываются организациями-правопреемниками в порядке и на условиях, которые

предусмотрены гл. 25 НК РФ. Состав таких расходов и их оценка определяются по данным и документам налогового учета реорганизуемых организаций на дату завершения реорганизации (дату внесения записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица — при реорганизации в форме присоединения).

Дополнительные расходы, связанные с передачей (получением) имущества (имущественных и неимущественных прав) при реорганизации организаций, в целях налогообложения учитываются в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Особенности определения расходов, признаваемых для целей налогообложения, для отдельных категорий налогоплательщиков либо расходов, произведенных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями гл. 25 НК РФ.

Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Понесенные налогоплательщиком расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

Понесенные налогоплательщиком расходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

Пересчет указанных расходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания таких расходов (метода начисления или кассового метода).

В целях гл. 25 НК РФ суммы, отраженные в составе расходов налогоплательщиков, не подлежат повторному включению в состав его расходов.

#### **14.3.2. Расходы, связанные с производством и реализацией**

**Расходы, связанные с производством и реализацией,** включают в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, *подразделяются* на:

— материальные расходы;

— расходы на оплату труда;

— суммы начисленной амортизации (см. 14.4);

— прочие расходы (см. 14.3.3).

В НК РФ установлены особенности определения расходов банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций потребительской кооперации, профессиональных участников рынка ценных бумаг и иностранных организаций.

К *материальным расходам*, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2) приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

3) приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

4) приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

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

6) приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика. *К работам (услугам) производственного характера* относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы. К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

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

Стоимость материально-производственных запасов, прочего имущества в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при ремонте основных средств, определяется как сумма дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном п. 13 и 20 ст. 250 НК РФ.

Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с материально-производственными запасами, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с материально-производственными запасами, включается в сумму расходов на их приобретение. Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение материально-производственных запасов.

В случае если налогоплательщик в качестве сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и иных материальных расходов использует продукцию собственного производства, а также если в состав материальных расходов налогоплательщик включает результаты работ или услуги собственного производства, оценка указанной продукции, результатов работ или услуг собственного производства производится исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг).

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких материально-производственных запасов должна соответствовать их оценке при списании.

Сумма материальных расходов *уменьшается* на стоимость возвратных отходов. В целях гл. 25 НК РФ под

возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению. Не относятся к возвратным отходам остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

К *материальным расходам* для целей налогообложения *приравниваются*:

1) расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;

2) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ (Порядок утвержден постановлением Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814);

3) технологические потери при производстве и (или) транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья;

4) расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется

один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

У налогоплательщиков в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях гл. 25 НК РФ относятся, в частности:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);



5) расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников.

В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации;

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ о труде;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ, расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном законодательством РФ, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством РФ;

12) стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 т на семью по

фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия;

13) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;

14) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;

15) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

— страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рента и (или) аннуитетов, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

— негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при наступлении у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, или пожизненно, а договоры добровольного пенсионного страхования — выплату пенсий пожизненно;

— добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

— добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица.

Совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», и платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда.

В случае внесения изменений в условия договора страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников), если в результате таких изменений условия договора перестают соответствовать установленным требованиям, или в случае расторжения указанных договоров в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников) взносы работодателя по таким договорам в отношении соответствующих ра-

ботников, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с даты внесения таких изменений в условия указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров либо их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, т.е. чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами).

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 тыс. руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников. При расчете предельных размеров платежей (взносов) в расходы на оплату труда не включаются сами суммы платежей (взносов);

16) суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за календарные дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;

17) суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;

18) в случаях, предусмотренных законодательством РФ, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;

19) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;

20) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

21) предусмотренные законодательством РФ начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством РФ предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

22) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ;

23) расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

23.1) расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда;

24) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

**Расходы на ремонт основных средств**, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств.

В целях гл. 25 НК РФ **расходами на освоение природных ресурсов** признаются расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

К расходам на освоение природных ресурсов, в частности, относятся:

расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр в соответствии с полученными в установленном порядке лицензиями или иными разрешениями уполномоченных органов, а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе в государственных органах;

расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов и окружающей среды, в том числе на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов;

расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам налогоплательщиками в процессе строительства и эксплуатации объектов, на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений. К этим расходам также относятся компенсации, предусмотренные договорами (соглашениями) с органами государственной власти субъектов РФ, с органами местного самоуправления и (или) родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов, заключенными такими налогоплательщиками.

Расходы на освоение природных ресурсов подлежат включению в состав прочих расходов, если источником их финансирования не являются средства бюджета и (или) средства государственных внебюджетных фондов.

При осуществлении расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам недр, указанные расходы учитываются отдельно по каждому участку недр в доле, определяемой налогоплательщиком в соответ-

ствии с принятой им учетной политикой для целей налогообложения.

Если расходы на освоение природных ресурсов по соответствующему участку недр оказались безрезультатными, указанные расходы признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором налогоплательщик уведомил федеральный орган управления государственным фондом недр или его территориальное подразделение о прекращении дальнейших геолого-поисковых, геолого-разведочных и иных работ на этом участке в связи с их бесперспективностью. При этом безрезультатными признаются геолого-поисковые, геолого-разведочные и иные работы, по результатам которых налогоплательщик принял решение о прекращении дальнейших работ на соответствующей части участка недр в связи с бесперспективностью выявления запасов полезных ископаемых либо в связи с невозможностью или нецелесообразностью строительства и (или) эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых. Указанный порядок применяется к расходам на освоение природных ресурсов, относящимся к части территории (акватории), предусмотренной соответствующей лицензией. При этом налогоплательщик должен вести раздельный учет таких расходов по соответствующей части территории (акватории).

Порядок признания расходов на освоение природных ресурсов для целей налогообложения применяется также к расходам на строительство (бурение) разведочной скважины на месторождениях нефти и газа, которая оказалась непродуктивной, проведение комплекса геологических работ и испытаний с использованием этой скважины, а также на последующую ликвидацию такой скважины. Такой порядок применяется налогоплательщиком независимо от продолжения или прекращения дальнейших работ на соответствующем участке недр после ликвидации непродуктивной скважины при условии раздельного учета расходов по этой скважине. Расходы по непродуктивной скважине признаются для целей налогообложения равномерно в течение 12 месяцев с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором эта скважина была ликвидирована в установленном порядке как выполнившая свое назначение. Решение о признании соответствующей скважины непродуктивной принимается налогоплательщиком один раз и в дальнейшем изменению не подлежит. При этом налогоплательщик

уведомляет налоговый орган по месту своего учета о решении, принятом в отношении каждой скважины, не позднее установленного предельного срока представления налоговой декларации за отчетный (налоговый) период, в котором он фактически включил расходы (часть таких расходов) по скважине в состав прочих расходов.

Не включаются в состав расходов для целей налогообложения расходы на безрезультатные работы по освоению природных ресурсов, если в течение пяти лет до момента предоставления налогоплательщику прав на геологическое изучение недр, разведку и добычу полезных ископаемых или иное пользование участком недр на этом участке уже осуществлялись аналогичные работы. Данное положение не применяется, если указанные работы проводились на основе принципиально иной технологии и (или) в отношении других полезных ископаемых.

Расходы на приобретение работ (услуг), геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе у государственных органов, а также расходы на самостоятельное проведение работ по освоению природных ресурсов принимаются для целей налогообложения в сумме фактических затрат.

**Расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (НИОКР)** признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

Расходы налогоплательщика на НИОКР, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, осуществленные им самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов), равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок, признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подпи-



сания сторонами акта сдачи-приемки. Указанные расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований).

Расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов. Расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата), произведенные налогоплательщиками-организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, созданных в соответствии с законодательством РФ, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Эти положения не распространяются на расходы на НИОКР в организациях, выполняющих НИОКР в качестве исполнителя (подрядчика или субподрядчика). Указанные расходы рассматриваются как расходы на осуществление деятельности этими организациями, направленной на получение доходов.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством РФ, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

Расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», признаются для целей налогообложения в пределах 1,5% доходов (валовой выручки) налогоплатель-

щика. Указанное правило не распространяется на расходы отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития.

В случае если в результате произведенных расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки организация-налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в п. 3 ст. 257 НК РФ, данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации в соответствии с п. 2 и 5 ст. 258 НК РФ, с учетом положений п. 3 ст. 259 НК РФ.

**Расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование** включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по следующим видам добровольного имущественного страхования:

1) добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией;

2) добровольное страхование грузов;

3) добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);

4) добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;

5) добровольное страхование товарно-материальных запасов;

6) добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;

7) добровольное страхование иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;

8) добровольное страхование ответственности за причинение вреда или ответственности по договору, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами РФ или общепринятыми международными требованиями;

9) добровольное страхование риска ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязательств,

связанных с финансированием строительства и (или) со строительством олимпийских объектов, осуществляемое в соответствии со ст. 14 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. № 310-ФЗ «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»;

9.1) добровольное страхование имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком, в случаях возникновения убытков страхователя в результате проведения третьими лицами операций с использованием поддельных, утерянных или украденных у держателей банковских карт, списания денежных средств на основании подделанных слипов или квитанций электронного терминала, подтверждающих проведение операций держателем банковской карты, проведения иных незаконных операций с банковскими картами;

10) другие виды добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством РФ такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством РФ) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. В случае, если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по указанным добровольным видам страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

### **14.3.3. Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией**

**Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией**, могут быть подразделены:

1) на расходы, признаваемые в целях налогообложения в размерах фактических затрат;

2) расходы, признаваемые в целях налогообложения в пределах установленных норм.

К расходам, признаваемым в целях налогообложения *в размерах фактических затрат*, относятся, в частности, следующие расходы налогоплательщика:

- суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, в Фонд социального страхования РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном законодательством РФ порядке, за исключением расходов, неучитываемых в целях налогообложения (о расходах, неучитываемых в целях обложения налогом на прибыль организаций, см. 14.3.5);
- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);
- суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;
- расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, в том числе услуг, оказываемых вневедомственной охраной при органах внутренних дел РФ в соответствии с законодательством РФ, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);
- расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ;
- расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;
- расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг. В случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, учитываемыми расходами признаются: у лизингополучателя — арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со статьями 259—259.2 НК РФ; у лизингодателя — расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;

- плата, вносимая концессионером концеденту в период использования (эксплуатации) объекта концессионного соглашения (концессионная плата);

- расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы должны быть предусмотрены коллективными договорами;

- расходы на юридические и информационные услуги;
- расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

- расходы на аудиторские услуги;

- другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

К расходам, признаваемых в целях налогообложения *в пределах установленных норм*, относятся, в частности, следующие расходы налогоплательщика:

- расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта). Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

- расходы на командировки;

- расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, утвержденных Правительством РФ;

- плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление (при этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке);

- представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других ор-

ганизаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества;

- расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках;

- расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях (указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика);

- суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;

- платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости;

- расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и (или) реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, но не более 7% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания;

- потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах установленных сроков (морально устаревшей) продукции средств массовой информации и книжной продукции, списываемой налогоплательщиками, осуществляющими производство и выпуск продукции средств массовой информации и книжной продукции, в пределах не более 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции, а также расходы на списание и утилизацию бракованной, утратившей товарный вид и нерезализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции. Расходом признается стоимость продукции средств массовой

информации и книжной продукции, не реализованной в течение следующих сроков:

— для периодических печатных изданий — в пределах срока до выхода следующего номера соответствующего периодического печатного издания;

— для книг и иных непериодических печатных изданий — в пределах 24 месяцев после выхода их в свет;

— для календарей (независимо от их вида) — до 1 апреля года, к которому они относятся;

• платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности. Указанные платежи (взносы) включаются в состав расходов, если сумма страховой выплаты по таким договорам не превышает размера пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника, определяемого в соответствии с законодательством РФ. При этом совокупная сумма этих платежей (взносов) работодателей и взносов по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, включается в состав расходов в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда.

В целях гл. 25 НК РФ **расходами на приобретение права на земельные участки признаются** расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках (данная норма распространяется на налогоплательщиков, которые заключили договоры на приобретение указанных земельных участков в период с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2011 г.).

Расходами на приобретение права на земельные участки также *признаются* расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды.

Расходы на приобретение права на вышеуказанные земельные участки *включаются в состав прочих расходов*, связанных с производством и (или) реализацией, в следующем порядке (эти положения распространяются на налогоплательщиков, которые заключили договоры на приобретение указанных земельных участков в период с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2011 г.):

1) по выбору налогоплательщика сумма расходов на приобретение права на земельные участки признается расходами отчетного (налогового) периода равномерно в течение срока, который определяется налогоплательщиком самостоятельно и не должен быть менее пяти лет, либо признается расходами отчетного (налогового) периода в размере, не превышающем 30% исчисленной налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы указанных расходов. Порядок признания расходов на приобретение права на земельные участки применяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения. Для расчета предельных размеров указанных расходов налоговая база предыдущего налогового периода определяется без учета суммы расходов указанного налогового периода на приобретение права на земельные участки.

Если земельные участки приобретаются на условиях рассрочки, срок которой превышает указанный выше срок, то такие расходы признаются расходами отчетного (налогового) периода равномерно в течение срока, установленного договором;

2) сумма расходов на приобретение права на земельные участки подлежит включению в состав прочих расходов с момента документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права. Под ***документальным подтверждением факта подачи документов на государственную регистрацию прав*** понимается расписка в получении органом, осуществляющим государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, документов на государственную регистрацию указанных прав.



Эти же правила включения в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, применяются также в отношении порядка признания расходов на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков. Если договор аренды земельного участка в соответствии с законодательством РФ не подлежит государственной регистрации, то расходы на приобретение права на заключение такого договора аренды признаются расходами равномерно в течение срока действия этого договора аренды.

При реализации земельного участка и зданий (строений, сооружений), находящихся на нем, *прибыль (убыток)* определяется в следующем порядке (эти положения распространяются на налогоплательщиков, которые заключили договоры на приобретение земельных в период с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2011 г.):

1) прибыль (убыток) от реализации зданий (строений, сооружений) принимается для целей налогообложения в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;

2) прибыль (убыток) от реализации права на земельный участок определяется как разница между ценой реализации и не возмещенными налогоплательщику затратами, связанными с приобретением права на этот участок. Под ***невозмещенными затратами*** понимается разница между затратами налогоплательщика на приобретение права на земельный участок и суммой расходов, учтенных для целей налогообложения до момента реализации указанного права;

3) убыток от реализации права на земельный участок включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, который определяется налогоплательщиком самостоятельно и не должен быть менее пяти лет, и фактического срока владения этим участком.

#### 14.3.4. Внереализационные расходы

В состав **внереализационных расходов**, *не связанных с производством и реализацией*, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу). Для организаций, предоставляющих на

систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество и (или) исключительные права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, связанными с производством и реализацией, считаются расходы, связанные с этой деятельностью;

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом установленных в гл. 25 НК РФ особенностей, а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством РФ. При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и первоначальной доходности, установленной эмитентом (заимодавцем) в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической;

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг, расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе расходы на услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам, расходы, связанные с ведением реестра, предоставлением информации акционерам в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы;

4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы;

5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, за исключением авансов, выданных (полученных), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ. **Отрицательной курсовой разницей** в целях гл. 25 НК РФ признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств;

5.1) расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

6) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

7) расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;

8) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы.

Расходы в виде сумм недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортиза-

ция начисляется линейным методом. Объекты амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется нелинейным методом, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном п. 13 ст. 259.2 НК РФ;

9) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

10) судебные расходы и арбитражные сборы;

11) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции. Признание расходов по аннулированным заказам, а также затрат на производство, не давшее продукции, осуществляется на основании актов налогоплательщика, утвержденных руководителем или уполномоченным им лицом, в размере прямых затрат;

12) расходы по операциям с тарой;

13) расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

14) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде;

15) расходы на услуги банков, включая услуги, связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа, с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент-банк»;

16) расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания;

17) в виде не подлежащих компенсации из бюджета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана;

18) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок;

19) расходы в виде отчислений организаций, входящих в структуру ДОСААФ России, для аккумулирования и перераспределения средств организациям, входящим в структуру ДОСААФ России, в целях обеспечения подготовки в соответствии с законодательством РФ граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотического воспитания молодежи, развития авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

19.1) расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупки;

19.2) расходы в виде целевых отчислений от лотерей, осуществляемые в размере и порядке, которые предусмотрены законодательством РФ;

20) другие обоснованные расходы.

В целях гл. 25 НК РФ к внереализационным расходам *приравниваются убытки*, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

1) в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;

2) суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;

3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти;

6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;

7) убытки по сделке уступки права требования.

**Перенос убытков на будущее** осуществляется в соответствии со следующими правилами.

Налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с гл. 25 НК РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе *уменьшить* налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка (данная норма не применяется в отношении налогоплательщиков — организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны).

В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет.

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

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

#### **14.3.5. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения**

При определении налоговой базы *не учитываются* следующие расходы (см. ст. 270 НК РФ):

1) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

2) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), процентов, подлежащих уплате в бюджет в соответствии со ст. 176.1 НК РФ, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций;

3) в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вкладов в простое товарищество;

4) в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

5) в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, *за исключением* расходов, указанных в п. 9 ст. 258 НК РФ;

6) в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, включаемых в расходы на оплату труда (взносов, указанных в ст. 255 НК РФ) и взносов на добровольное страхование имущества (указанных в ст. 263 НК РФ);

7) в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, включаемых в расходы на оплату труда (указанных в ст. 255 НК РФ);

8) в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения (см. 14.5.2);

9) в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров;

10) в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством РФ, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг;

11) в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

12) в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;

13) в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер;

14) в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

15) в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений);

16) в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ;

17) в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования;

18) в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преискурантов цен;

19) в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено НК РФ;

20) в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;

21) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо



вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

22) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

23) в виде сумм материальной помощи работникам;

24) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

25) в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

26) на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

27) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;

28) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;

29) на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную исполь-

зуюмую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников;

30) в виде расходов налогоплательщиков-организаций государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации по операциям с материальными ценностями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов, связанные с восстановлением и содержанием указанного запаса;

31) в виде стоимости переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента;

32) в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;

33) в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам;

34) в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на содержание некоммерческих организаций;

35) утратил силу;

36) в виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством РФ;

37) на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ;

38) в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;

39) в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме предусмотренных в НК РФ взносов и вкладов;

40) на замену бракованных, утративших товарный вид и недостающих экземпляров периодических печатных изданий, а также потери в виде стоимости утратившей товарный вид, бракованной и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции сверх установленных в НК РФ размеров расходов и потерь;

41) в виде представительских расходов в части, превышающей их предельные размеры;

42) в виде расходов, связанных с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также в виде расходов, связанных с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования;

43) на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, и нормируемых расходов на рекламу сверх установленных предельных норм;

44) в виде сумм отчислений в Российский фонд фундаментальных исследований, Российский гуманитарный научный фонд, Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федеральный фонд производственных инноваций, Российский фонд технологического развития, а также в иные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированные в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», сверх сумм отчислений, предусмотренных п. 3 ст. 262 НК РФ (т.е. свыше 0,5% доходов или валовой выручки налогоплательщика);

45) отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;

46) в виде расходов учредителя доверительного управления, связанных с исполнением договора доверительного управления, если договором доверительного управления предусмотрено, что выгодоприобретателем не является учредитель;

47) в виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

47.1) в виде стоимости имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке, а также стоимости имущества, приобретаемого (создаваемого) за счет указанных средств, в том числе при дальнейшей реализации этого имущества;

47.2) в виде расходов, включая вознаграждение управляющей компании и специализированному депозитарию, произведенных за счет средств организаций, выступающих в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, при инвестировании средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии;

47.3) в виде сумм, которые направлены организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, на пополнение средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, и которые отражены на пенсионных счетах накопительной части трудовой пенсии;

47.4) в виде средств пенсионных накоплений для финансирования накопительной части трудовой пенсии, передаваемых в соответствии с законодательством РФ негосударственными пенсионными фондами в Пенсионный фонд РФ и (или) другой негосударственный пенсионный фонд, которые выступают в качестве страховщика по обязательному пенсионному страхованию;

47.5) расходы судовладельцев на обслуживание, ремонт и иные цели, связанные с содержанием и эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

47.6) расходы банка развития — государственной корпорации;

47.7) понесенные налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. № 310-ФЗ, включая расходы, связанные с инженерными изысканиями при строительстве, архитектурно-строительным проектированием, со строительством, с реконструкцией и организацией эксплуатации олимпийских объектов;

47.8) в виде сумм вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров;

47.9) расходы осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с Законом «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» некоммерческой организации, понесенные в связи с размещением временно свободных денежных средств;

47.10) в виде выплат потерпевшему, осуществленных в порядке прямого возмещения убытков в соответствии с законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств страховщиком, который застраховал гражданскую ответственность потерпевшего;

47.11) расходы казенных учреждений в связи с исполнением государственных (муниципальных) функций, в том числе с оказанием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ);

47.12) расходы, понесенные налогоплательщиками, являющимися российскими маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета в период организации XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи;

47.13) расходы, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком и принятые им к вычету в соответствии со ст. 343.1 НК РФ, за исключением расходов, предусмотренных п. 5 ст. 325.1 НК РФ;

48) иные расходы, осуществленные налогоплательщиком, не являющиеся обоснованными и (или) документально подтвержденными.

## 14.4. Суммы начисленной амортизации

### 14.4.1. Амортизируемое имущество

**Амортизируемым имуществом** в целях гл. 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ),

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 тыс. руб.

Амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Амортизируемое имущество, полученное организацией-инвестором от собственника имущества в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных соглашениях в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг, подлежит амортизации у данной организации в течение срока действия инвестиционного соглашения в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Амортизируемое имущество, полученное организацией от собственника имущества или созданное в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных соглашениях в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг или законодательством РФ о концессионных соглашениях, подлежит амортизации у данной организации в течение срока действия инвестиционного соглашения или концессионного соглашения в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

*Не подлежат амортизации* земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

*Не подлежат* амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

1) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

5) *исключен*;

6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

7) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в виде доходов, не учитываемых в целях налогообложения (т.е. за счет средств, поступивших в соответствии с подп. 14, 19, 22, 23 и 30 п. 1 ст. 251 НК РФ, а также имущество, указанное в подп. 6 и 7 п. 1 ст. 251 НК РФ):

— в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ);

— в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней (подп. 19 п. 1 ст. 251 НК РФ);

— в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности (подп. 22 п. 1 ст. 251 НК РФ);

— в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством РФ (подп. 23 п. 1 ст. 251 НК РФ);

— в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке (подп. 30 п. 1 ст. 251 НК РФ);

— в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации» (подп. 6 п. 1 ст. 251 НК РФ);

— в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей (подп. 7 п. 1 ст. 251 НК РФ);

8) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.



Из состава амортизируемого имущества в целях гл. 25 НК РФ *исключаются основные средства*:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

#### 14.4.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества

Под **основными средствами** в целях гл. 25 НК РФ понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 тыс. руб.

**Первоначальная стоимость основного средства** определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, — как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 и 20 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

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

**Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств**, приобретенных (созданных) до вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок до даты вступления гл. 25 НК РФ в силу.

При определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств в целях гл. 25 НК РФ учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению налогоплательщика по состоянию на 1 января 2002 г. и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 г. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 г. (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 г., произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 г.). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 г., отраженной налогоплательщиком в 2002 г., не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после вступления в силу гл. 25 НК РФ переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки *не признается* доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения в соответствии с гл. 25 НК РФ.

*Остаточная стоимость* основных средств, введенных до вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой начисленной амортизации. **Остаточная стоимость основных средств**, введенных в эксплуатацию после 1 января 2002 г. (после вступления в силу гл. 25 НК РФ), определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При использовании налогоплательщиком объектов основных средств собственного производства первоначальная стоимость таких объектов определяется как стоимость готовой продукции, увеличенная на сумму соответствующих акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Первоначальная стоимость имущества, полученного в качестве объекта концессионного соглашения, определяется как рыночная стоимость такого имущества, определенная на момент его получения и увеличенная на сумму расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и доведение такого имущества до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, если иное не установлено гл. 25 НК РФ, определяется по формуле

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

где  $S_n$  — остаточная стоимость указанных объектов по истечении  $n$  месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);  $S$  — первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;  $n$  — число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества;  $k$  — норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям. К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами. В целях гл. 25 НК РФ к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совер-

шенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. К *техническому перевооружению* относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

В целях гл. 25 НК РФ **нематериальными активами** признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

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

К нематериальным активам, в частности, *относятся*:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

б) владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

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

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

К нематериальным активам *не относятся*:

1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

#### 14.4.3. Амортизационные группы (подгруппы).

##### **Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп (подгрупп)**

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. **Сроком полезного использования (СПИ)** признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. СПИ определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Налогоплательщик вправе увеличить СПИ объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение СПИ основных средств может быть осуществлено в пределах

сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся СПИ.

Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств амортизируются в следующем порядке:

— капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;

— капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом СПИ, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Капитальные вложения в объекты основных средств, полученные по договору безвозмездного пользования, амортизируются в следующем порядке:

— капитальные вложения, стоимость которых возмещается организации-ссудополучателю организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудодателем в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;

— капитальные вложения, произведенные организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя, стоимость которых не возмещается организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудополучателем в течение срока действия договора безвозмездного пользования исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для полученных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Определение СПИ объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с за-

конодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить СПИ объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).

По нематериальным активам (кроме исключительного права на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование) налогоплательщик вправе самостоятельно определить срок полезного использования, который не может быть менее двух лет.

Амортизируемое имущество объединяется в следующие **амортизационные группы**:

- первая группа — все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
- вторая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
- третья группа — имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- четвертая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
- пятая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- шестая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- седьмая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- восьмая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- девятая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- десятая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

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

Нематериальные активы включаются в амортизационные группы исходя из срока полезного использования.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, СПИ устанавливается налого-

плательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом СПИ, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. При этом СПИ данных основных средств может быть определен как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ в соответствии с гл. 25 НК РФ, или превышающим этот срок, налогоплательщик вправе самостоятельно определять СПИ этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

В отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую — десятую амортизационные группы, амортизация начисляется отдельно по каждому объекту имущества в соответствии со сроком его полезного использования в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

В целях гл. 25 НК РФ амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со ст. 257 НК РФ, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, ре-



конструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со ст. 259 НК РФ) за вычетом не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) таких сумм. В случае реализации ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых были применены указанные положения, суммы расходов, включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

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

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

Приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника.

Если организация, установившая в своей учетной политике применение нелинейного метода амортизации, применяет к нормам амортизации повышающие (понижающие) коэффициенты, объекты амортизируемого имущества, к которым применяются такие коэффициенты, формируют **подгруппу** в составе амортизационной группы, и учет таких амортизационных групп и подгрупп ведется отдельно. Все правила создания или ликвидации группы, увеличения или уменьшения суммарного баланса группы распространяются на такие подгруппы, и к ним применяется норма амортизации, уточненная с помощью повышающего (понижающего) коэффициента.

Применение к нормам амортизации объектов амортизируемого имущества повышающих (понижающих) коэффициентов влечет за собой соответствующее сокращение (увеличение) срока полезного использования таких объектов. При этом амортизационные подгруппы по объектам амортизируемого имущества, к нормам амортизации которых применяются повышающие (понижающие) коэффициенты, формируются в составе амортизационной группы исходя из определенного классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ, срока полезного использования без учета его увеличения (уменьшения).

#### 14.4.4. Методы и порядок расчета сумм амортизации

В целях гл. 25 НК РФ налогоплательщики вправе выбрать один из следующих методов начисления амортизации с учетом установленных особенностей:

- 1) линейный метод;
- 2) нелинейный метод.

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (за исключением объектов, амортизация по которым начисляется только линейным методом) и отражается в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

Методы начисления амортизации применяются ко всем основным средствам вне зависимости от даты их приобретения.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками **ежемесячно** в порядке, установленном гл. 25 НК РФ. Амортизация начисляется **отдельно** по каждой амортизационной группе (подгруппе) при применении нелинейного метода начисления амортизации или отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества при применении линейного метода начисления амортизации.

Согласно п. 3 ст. 259 НК РФ вне зависимости от установленного налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения метода начисления амортизации только линейный метод начисления амортизации применяется в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую — десятую амортизационные группы, независимо от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов. В отношении прочих объектов амортизируемого имущества независимо от срока введения объектов в эксплуатацию применяется только метод начисления амортизации, установленный налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества **начинается** с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Если организация в течение какого-либо календарного месяца была учреждена, ликвидирована, реорганизована или иначе преобразована таким образом, что в соответствии со ст. 55 НК РФ налоговый период для нее начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца, то амортизация начисляется с учетом следующих особенностей (указанные положения **не распространяются** на организации, изменяющие свою организационно-правовую форму):

1) амортизация начисляется ликвидируемой организацией по месяц (включительно), в котором завершена ликвидация, а реорганизуемой организацией — по месяц (включительно), в котором в установленном порядке завершена реорганизация;

2) амортизация начисляется учреждаемой, образующейся в результате реорганизации организацией с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена ее государственная регистрация.

Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не применять установленный ст. 259 НК РФ порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники. В этом случае расходы указанных организаций на приобретение электронно-вычислительной техники признаются материальными расходами налогоплательщика (стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию). Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, признаются российские организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных.

Указанные организации должны выполнять следующие условия:

- организацией должен быть получен документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством РФ;

- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам отчетного (налогового) периода должна составлять не менее 90% в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70%;

- среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период должна составлять не менее 50 человек.

При определении доли доходов от покупателей — иностранных лиц учитываются доходы от иностранных лиц,

местом осуществления деятельности которых не является территория РФ. Место осуществления деятельности покупателя определяется как место фактического присутствия покупателя на территории иностранного государства на основе государственной регистрации организации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства, если программы для ЭВМ и базы данных, услуги (работы) и имущественные права, предусмотренные п. 6 ст. 259 НК РФ, приобретались через это постоянное представительство, место жительства физического лица.

Документами, подтверждающими получение доходов от покупателей — иностранных лиц, являются договор (копия договора), заключенный с иностранным лицом, и документы, подтверждающие факт оказания услуг (выполнения работ), или таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с таможенной территории ТС.

#### **14.4.5. Порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода начисления амортизации**

При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения линейного метода начисления амортизации, а также при применении линейного метода начисления амортизации в отношении объектов амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ (в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую — десятую амортизационные группы), применяется порядок начисления амортизации, установленный ст. 259.1 НК РФ (статья введена с 1 января 2009 г. Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ).

Сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле

$$K = (1 : n) \times 100\%,$$

где  $K$  — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;  $n$  — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах (без учета сокращения (увеличения) срока).

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты основных средств, которые в соответствии с настоящей главой подлежат амортизации и амортизация по которым начисляется линейным методом, начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у арендатора — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты полученных по договору безвозмездного пользования основных средств, которые подлежат амортизации и амортизация по которым начисляется линейным методом, начинается у организации-ссудодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию капитальных вложений, у организации-ссудополучателя — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

Начисление амортизации по объектам, исключенным из состава амортизируемого имущества, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества.

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств, амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, сле-

дующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация основного средства.

#### 14.4.6. Порядок расчета сумм амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации

При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации используется порядок начисления амортизации, установленный ст. 259.2 НК РФ (статья введена с 1 января 2009 г. Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ).

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе).

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) рассчитывается на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется **без учета** объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется только линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно *уменьшается* на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B \times k : 100,$$

где  $A$  — сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);  $B$  — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);  $k$  — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода используются следующие нормы (табл. 8):

Таблица 8

**Нормы амортизации при применении нелинейного метода  
начисления амортизации**

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств, которое в соответствии с настоящей главой подлежит амортизации и амортизация по которому начисляется нелинейным методом, начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это



имущество было введено в эксплуатацию, у арендатора — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты полученных по договору безвозмездного пользования основных средств, которое подлежит амортизации и амортизация по которому начисляется нелинейным методом, начинается у организации-ссудодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у организации-ссудополучателя — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по объектам, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, исключенным из состава амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов.

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств, амортизация по которому начисляется нелинейным методом, амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация объекта основного средства, а суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) увеличивается на остаточную стоимость указанных объектов.

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

В случае, если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

В случае, если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 тыс. руб., в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

По истечении СПИ объекта амортизируемого имущества налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) продолжается. В этом случае срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, введенных в эксплуатацию до 1-го числа налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, принимается с учетом срока эксплуатации соответствующих объектов до указанной даты.

#### 14.4.7. Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации

Согласно ст. 259.3 НК РФ с 1 января 2009 г. налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2:

1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

Налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств.

В целях гл. 25 НК РФ под **агрессивной средой** понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации.

К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой — третьей амортизационным группам;

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков — сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков — организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны;

4) в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством РФ предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3:

1) в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга). Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой — третьей амортизационным группам;

2) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

Налогоплательщики, применяющие нелинейный метод начисления амортизации и передавшие (получившие) основные средства, которые являются предметом лизинга, в соответствии с договорами, заключенными участниками ли-

зинговой сделки до введения в действие гл. 25 НК РФ, выделяют такое имущество в отдельную подгруппу в составе соответствующих амортизационных групп. Амортизация этого имущества начисляется по объектам амортизируемого имущества в соответствии с методом и нормами, которые существовали на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента не выше 3.

Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения в порядке, установленном для выбора применяемого метода начисления амортизации.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, остаточная стоимость реализуемых объектов амортизируемого имущества определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.

## **14.5. Особенности признания отдельных видов доходов и расходов**

### **14.5.1. Особенности определения расходов при реализации товаров и имущественных прав**

При реализации товаров и (или) имущественных прав налогоплательщик вправе *уменьшить* доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров и (или) имущественных прав, определяемую в следующем порядке:

1) при реализации амортизируемого имущества — на остаточную стоимость амортизируемого имущества;

2) при реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) — на цену приобретения (создания) этого имущества, а также на сумму расходов при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств;

3) при реализации имущественных прав (долей, паев) — на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией;

4) при реализации покупных товаров — на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для це-

лей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- средней стоимости;
- стоимости единицы товара.

При реализации имущества и (или) имущественных прав налогоплательщик также вправе *уменьшить* доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности на расходы по оценке, хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Если цена приобретения (создания) имущества (имущественных прав) с учетом расходов, связанных с его реализацией, *превышает* выручку от его реализации, разница между этими величинами признается *убытком* налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения. Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, *превышает* выручку от реализации, разница между этими величинами признается *убытком* налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

#### 14.5.2. Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам

В целях гл. 25 НК РФ под **долговыми обязательствами** понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце — для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, *выданными на сопоставимых условиях*, пони-

маются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. При определении среднего уровня процентов по межбанковским кредитам принимается во внимание информация только о межбанковских кредитах. Данное положение применяется также к процентам в виде дисконта, который образуется у векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.

При этом *существенным отклонением* размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Для этих целей под **ставкой рефинансирования ЦБ РФ** понимается:

— в отношении долговых обязательств, не содержащих условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, — ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

— в отношении прочих долговых обязательств — ставка рефинансирования ЦБ РФ, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается:

— с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно — равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте;

— с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2012 г. включительно — равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования ЦБ РФ и коэффициента 0,8 — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В отношении расходов в виде процентов по долговым обязательствам, возникшим до 1 ноября 2009 г., при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженный в условных денежных единицах по установленному соглашению сторон курсу условных денежных единиц), с 1 января по 30 июня 2010 г. включительно принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в два раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Динамика изменений ставки рефинансирования ЦБ РФ с 2000 г. по настоящее время представлена в табл. 9.

Таблица 9

## Ставки рефинансирования ЦБ РФ в 2000—2009 гг.

Период действия	Размер ставки рефинансирования, %	Дата и номер соответствующего Указания ЦБ РФ
с 28 декабря 2009 г.	8,75	от 25.12.2009 № 2369-У
25 ноября 2009 г. — 27 декабря 2009 г.	9	от 24.11.2009 № 2336-У
30 октября 2009 г. — 24 ноября 2009 г.	9,5	от 29.10.2009 № 2313-У
30 сентября 2009 г. — 29 октября 2009 г.	10	от 29.09.2009 № 2299-У

Окончание табл. 9

Период действия	Размер ставки рефинансирования, %	Дата и номер соответствующего Указания ЦБ РФ
15 сентября 2009 г. — 29 сентября 2009 г.	10,5	от 14.09.2009 № 2287-У
10 августа 2009 г. — 14 сентября 2009 г.	10,75	от 07.08.2009 № 2270-У
13 июля 2009 г. — 9 августа 2009 г.	11	от 10.07.2009 № 2259-У
5 июня 2009 г. — 12 июля 2009 г.	11,5	от 04.06.2009 № 2247-У
14 мая 2009 г. — 4 июня 2009 г.	12	от 13.05.2009 № 2230-У
24 апреля 2009 г. — 13 мая 2009 г.	12,5	от 23.04.2009 № 2222-У
1 декабря 2008 г. — 23 апреля 2009 г.	13	от 28.11.2008 № 2135-У
12 ноября 2008 г. — 30 ноября 2008 г.	12	от 11.11.2008 № 2123-У
14 июля 2008 г. — 11 ноября 2008 г.	11	от 11.07.2008 № 2037-У
10 июня 2008 г. — 13 июля 2008 г.	10,75	от 09.06.2008 № 2022-У
29 апреля 2008 г. — 9 июня 2008 г.	10,5	от 28.04.2008 № 1997-У
4 февраля 2008 г. — 28 апреля 2008 г.	10,25	от 01.02.2008 № 1975-У

### 14.5.3. Особенности налогообложения процентов, выплачиваемых иностранной организации при наличии контролируемой задолженности

Если налогоплательщик — российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством РФ аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого



такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации (далее — контролируемая задолженность перед иностранной организацией), и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в три раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, — более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика — российской организации (далее — собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, применяются следующие правила.

В соответствии с Законом РСФСР от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» **аффилированными лицами** признаются физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических лиц и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Аффилированными лицами *юридического лица* являются:

- член его совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;

- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо;

- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица;

- юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица;

- если юридическое лицо является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управ-

ления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы.

Аффилированными лицами *физического лица*, осуществляющего предпринимательскую деятельность, являются:

— лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное физическое лицо;

— юридическое лицо, в котором данное физическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица.

Налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода. При этом **коэффициент капитализации** определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, — на 12,5).

При определении величины собственного капитала в расчет *не принимаются* суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита.

В состав расходов *включаются* рассчитанные проценты по контролируемой задолженности, но не более фактически начисленных процентов. Указанные правила не применяются в отношении процентов по заемным средствам, если непогашенная задолженность не является контролируемой.

Положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами *приравнивается* в целях

налогообложения к *дивидендам*, уплаченным иностранной организацией, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом на прибыль организаций по налоговой ставке 15%.

#### 14.5.4. Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам

**Сомнительным долгом** признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Для налогоплательщиков-банков не признается сомнительной задолженность, по которой предусмотрено создание резерва на возможные потери по ссудам.

Для налогоплательщиков – страховых организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления по договорам страхования, сострахования, перестрахования, по которым сформированы страховые резервы, резерв сомнительных долгов по дебиторской задолженности, связанной с уплатой страховых премий (взносов), не формируется.

**Безнадежными долгами** (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода. Указанное положение не применяется в отношении расходов по формированию резервов по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов, за исключением банков. Банки вправе формировать резервы по сомнительным долгам в отношении задолженности, образовавшейся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам, а также в отношении иной задолженности, за исключением ссудной и приравненной к ней задолженности.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней — в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;

2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) — в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней — не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода (для банков — от суммы доходов, за исключением доходов в виде восстановленных резервов).

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. В случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде. В случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными, осуществляется за счет сум-

мы созданного резерва. В случае, если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

#### **14.5.5. Расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию**

Налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров (работ), вправе создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, и отчисления на формирование таких резервов принимаются для целей налогообложения в следующем порядке.

Налогоплательщик самостоятельно принимает решение о создании такого резерва и в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв. При этом резерв создается в отношении тех товаров (работ), по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока.

Расходами признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации указанных товаров (работ). При этом размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период. В случае, если налогоплательщик менее трех лет осуществляет реализацию товаров (работ) с условием осуществления гарантийного ремонта и обслуживания, для расчета предельного размера создаваемого резерва учитывается объем выручки от реализации указанных товаров (работ) за фактический период такой реализации.

Налогоплательщик, ранее не осуществлявший реализацию товаров (работ) с условием гарантийного ремонта и обслуживания, вправе создавать резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ) в размере, не превышающем ожидаемых расходов на указанные затраты. Под ожидаемыми расходами понимаются расходы, предусмотренные в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии.

По истечении налогового периода налогоплательщик должен скорректировать размер созданного резерва, исходя из доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за истекший период.

Сумма резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ), не полностью использованная налогоплательщиком в налоговом периоде на осуществление ремонта по товарам (работам), реализованным с условием предоставления гарантии, может быть перенесена им на следующий налоговый период. При этом сумма вновь создаваемого в следующем налоговом периоде резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего налогового периода. В случае, если сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде, разница между ними подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика текущего налогового периода.

В случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ), списание расходов на гарантийный ремонт осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае, если сумма созданного резерва меньше суммы расходов на ремонт, произведенных налогоплательщиком, разница между ними подлежит включению в состав прочих расходов.

Если налогоплательщиком принято решение о прекращении продажи товаров (осуществления работ) с условием их гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания, сумма ранее созданного и неиспользованного резерва подлежит включению в состав доходов налогоплательщика по окончании сроков действия договоров на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

#### **14.5.6. Расходы на формирование резервов предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов**

Налогоплательщики — общественные организации инвалидов и организации, использующие труд инвалидов, у которых доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%, могут создавать резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обе-

спечивающие социальную защиту инвалидов. Указанные резервы могут создаваться на срок не более пяти лет.

Налогоплательщик на основании программ, разработанных и им утвержденных, самостоятельно принимает решение о создании резерва, что отражается в учетной политике для целей налогообложения. При этом расходы налогоплательщика, осуществляемые им при реализации указанных программ, производятся за счет резерва.

Размер создаваемого резерва определяется планируемыми расходами (сметой) на реализацию утвержденных налогоплательщиком программ. Сумма отчислений в этот резерв включается в состав внереализационных расходов по состоянию на последнее число отчетного (налогового) периода. При этом предельный размер отчислений в резерв не может превышать 30% полученной в текущем периоде налогооблагаемой прибыли, исчисленной без учета указанного резерва.

Если сумма созданного резерва оказалась меньше суммы фактических расходов на проведение указанных программ, разница между указанными суммами включается в состав внереализационных расходов.

Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком в течение запланированного периода, подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика текущего отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщики, формирующие резервы предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, обязаны представлять отчет в налоговые органы о целевом использовании этих средств по окончании налогового периода.

При нецелевом использовании указанных средств они подлежат включению в налоговую базу того налогового периода, в котором было произведено их нецелевое использование.

#### **14.5.7. Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса**

В целях гл. 25 НК РФ разница между ценой приобретения предприятия как имущественного комплекса и стоимостью чистых активов предприятия как имущественного комплекса (активы за вычетом обязательств) признается расходом (доходом) налогоплательщика в следующем порядке.

Величину превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Величину превышения стоимости чистых активов предприятия как имущественного комплекса над ценой его покупки следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и с учетом других факторов.

Сумма уплачиваемой надбавки (получаемой скидки) при приобретении предприятия как имущественного комплекса определяется как разница между ценой покупки и стоимостью чистых активов предприятия как имущественного комплекса, определяемой по передаточному акту.

При приобретении предприятия как имущественного комплекса в порядке приватизации на аукционе или по конкурсу величина уплачиваемой покупателем надбавки (получаемой скидки) определяется как разница между ценой покупки и оценочной (начальной) стоимостью предприятия как имущественного комплекса.

Сумма уплачиваемой покупателем надбавки (получаемой скидки) учитывается в целях налогообложения в следующем порядке:

1) надбавка, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, признается расходом равномерно в течение пяти лет начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на предприятие как имущественный комплекс;

2) скидка, получаемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, признается доходом в том месяце, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на предприятие как имущественный комплекс.

Убыток, полученный продавцом от реализации предприятия как имущественного комплекса, признается расходом, учитываемым в целях налогообложения.

Расходами покупателя на приобретение в составе предприятия как имущественного комплекса активов и имущественных прав признается их стоимость, определяемая по передаточному акту.



## 14.6. Признание доходов и расходов при применении метода начисления и кассового метода

### 14.6.1. Порядок признания доходов при методе начисления

В целях гл. 25 НК РФ при применении **метода начисления** *доходы признаются* в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ, *для доходов от реализации датой получения дохода* признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента).

Датой реализации принадлежащих налогоплательщику ценных бумаг также признается дата прекращения обязательств по передаче ценных бумаг зачетом встречных однородных требований.

В целях гл. 25 НК РФ однородными признаются требования по передаче имеющих одинаковый объем прав ценных

бумаг одного эмитента, одного вида, одной категории (типа) или одного паевого инвестиционного фонда (для инвестиционных паев ПИФ). При этом зачет встречных однородных требований должен подтверждаться документами в соответствии с законодательством РФ о прекращении обязательств по передаче (принятию) ценных бумаг, в том числе отчетами клиринговой организации, лиц, осуществляющих брокерскую деятельность, или управляющих, которые в соответствии с законодательством РФ оказывают налогоплательщику клиринговые, брокерские услуги или осуществляют доверительное управление в интересах налогоплательщика.

*Для внереализационных доходов датой получения дохода признается:*

1) дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) — для доходов:

— в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг);

— по иным аналогичным доходам;

2) дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика — для доходов:

— в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций;

— в виде безвозмездно полученных денежных средств;

— в виде сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов;

— в виде иных аналогичных доходов;

3) дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода — для доходов:

— от сдачи имущества в аренду;

— в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности;

— в виде иных аналогичных доходов;

4) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда — по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба);

5) последний день отчетного (налогового) периода — по доходам:

— в виде сумм восстановленных резервов и иным аналогичным доходам;

— в виде распределенного в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе дохода;

— по доходам от доверительного управления имуществом;

— по иным аналогичным доходам;

6) дата выявления дохода (получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) — по доходам прошлых лет;

7) дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последнее число текущего месяца — по доходам в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов), и положительной переоценки стоимости драгоценных металлов;

8) дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета, — по доходам в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества;

9) дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал указанное имущество (в том числе денежные средства) не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись, — для доходов в виде имущества (в том числе денежных средств), полученного в виде целевых поступлений или целевого финансирования;

10) дата перехода права собственности на иностранную валюту для доходов от продажи (покупки) иностранной валюты.

Суммы выплат, полученные на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ в соответствии с программами, утверждаемыми соответствующими органами государственной власти, учитываются в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных

условиями получения указанных сумм выплат. В случае нарушения условий получения выплат суммы полученных выплат в полном объеме отражаются в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных выплат превышает сумму расходов, оставшиеся неучтенные суммы в полном объеме отражаются в составе доходов этого налогового периода.

Средства, полученные организациями кинематографии из Федерального фонда социальной и экономической поддержки отечественной кинематографии на производство, прокат, показ и продвижение национального фильма, источником которых являются бюджетные ассигнования, учитываются в составе внереализационных доходов пропорционально предусмотренным условиями получения указанных средств расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более трех налоговых периодов с момента получения указанных средств. Данный порядок учета указанных средств не распространяется на случаи приобретения за счет этого источника амортизируемого имущества. В случае приобретения за счет указанных средств амортизируемого имущества данные средства отражаются в составе доходов по мере признания расходов на приобретение амортизируемого имущества. В случае нарушения условий получения средств полученные средства в полном объеме отражаются в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных средств превысит сумму учтенных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе внереализационных доходов этого налогового периода.

При реализации финансовым агентом *услуг финансирования под уступку денежного требования*, а также реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг дата получения дохода определяется как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования. При уступке налогоплательщиком — продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу дата получения уступки права требования определяется как день подписания сторонами акта уступки права требования.

По *договорам займа* и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бума-

ги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях гл. 25 НК РФ доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец месяца соответствующего отчетного периода. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Суммовая разница признается доходом:

1) у налогоплательщика-продавца — на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты — на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) у налогоплательщика-покупателя — на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты — на дату приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

*Доходы, выраженные в иностранной валюте*, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания соответствующего дохода. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

В случае получения аванса, задатка доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату получения аванса, задатка (в части, приходящейся на аванс, задаток).

#### **14.6.2. Порядок признания расходов при методе начисления**

При применении метода начисления *расходы*, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 НК РФ, *признаются* таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от

времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

*Датой осуществления материальных расходов* признается:

— дата передачи в производство сырья и материалов — в части сырья и материалов, входящих на произведенные товары (работы, услуги);

— дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) — для услуг (работ) производственного характера.

*Амортизация* признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным ст. 259, 259.1, 259.2 и 322 НК РФ.

*Расходы в виде капитальных вложений*, предусмотренные п. 9 ст. 258 НК РФ, признаются в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с настоящей главой приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

*Расходы на оплату труда* признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленных расходов на оплату труда.

*Расходы на ремонт основных средств* признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты.

*Расходы по обязательному и добровольному страхованию* (негосударственному пенсионному обеспечению) признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страхового (пенсионного) взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страховой премии (пенсионного взноса) в рассрочку, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы по каждому платежу признаются равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодю, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

*Датой осуществления внереализационных и прочих расходов* признается, если иное не установлено НК РФ:

1) дата начисления налогов (сборов) — для расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей;

2) дата начисления в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ — для расходов в виде сумм отчислений в резервы, признаваемые расходом в соответствии с гл. 25;

3) дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода — для расходов в виде:

- сумм комиссионных сборов;
- расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги);
- арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
- иных подобных расходов;

4) дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика — для расходов в виде:

— сумм выплаченных подъемных;  
— компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов;

5) дата утверждения авансового отчета — для расходов:

— на командировки;

— содержание служебного транспорта;

— представительские расходы;

— иные подобные расходы;

6) дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последнее число текущего месяца — по расходам в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов), и отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов;

7) дата реализации или иного выбытия ценных бумаг, в том числе дата прекращения обязательств по передаче ценных бумаг зачетом встречных однородных требований — по расходам, связанным с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость;

8) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда — по расходам в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба);

9) дата перехода права собственности на иностранную валюту — для расходов от продажи (покупки) иностранной валюты;

10) дата реализации долей, паев — по расходам в виде стоимости приобретения долей, паев.

По *договорам займа* и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях гл. 25 НК РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).



Расходы по приобретению *переданного в лизинг имущества* признаются в качестве расхода в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых в соответствии с условиями договора предусмотрены арендные (лизинговые) платежи. При этом указанные расходы учитываются в сумме, пропорциональной сумме арендных (лизинговых) платежей.

Суммовая разница признается расходом:

у налогоплательщика-продавца — на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты — на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

у налогоплательщика-покупателя — на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты — на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

*Расходы, выраженные в иностранной валюте*, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания соответствующего расхода. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

В случае перечисления аванса, задатка расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перечисления аванса, задатка (в части, приходящейся на аванс, задаток).

## 14.7. Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по **кассовому методу**, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (ра-

бот, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

При применении кассового метода в целях гл. 25 НК РФ *датой получения дохода* признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами налогоплательщиков при применении кассового метода признаются затраты после их фактической оплаты. В целях гл. 25 НК РФ *оплатой товара* (работ, услуг и (или) имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком — приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

1) материальные расходы и расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

2) амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве. Аналогичный порядок применяется в отношении капитализируемых расходов;

3) расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

В случае заключения *договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества* участниками указанных договоров, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, обязаны перейти на определение доходов и расходов по *методу начисления* с начала налогового периода, в котором был заключен такой договор.

Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы кассовым методом, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

## **14.8. Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога**

### **14.8.1. Налоговые ставки**

Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций устанавливается в размере 20% (за исключением случаев, когда применяются иные налоговые ставки в соответствии с п. 2–5 ст. 284 НК РФ). При этом:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2%, зачисляется в федеральный бюджет;
- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18%, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Законами субъектов РФ налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5%.

Для организаций — резидентов особой экономической зоны законами субъектов РФ может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, от деятельности, осу-

ществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны. При этом размер указанной налоговой ставки не может быть ниже 13,5%.

К налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими **образовательную и (или) медицинскую деятельность** (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ), применяется налоговая ставка 0% с учетом особенностей, установленных ст. 284 НК РФ (введена Федеральным законом от 28.12.2010 № 395-ФЗ). Для указанной статьи образовательной и медицинской деятельностью признается деятельность, включенная в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, установленный Правительством РФ. При этом деятельность, связанная с санаторно-курортным лечением, не относится к медицинской деятельности.

Налоговая ставка 0% применяется организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность, ко всей налоговой базе, определяемой такими налогоплательщиками (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ), в течение всего налогового периода.

Организация вправе применять налоговую ставку 0%, если удовлетворяет следующим условиям:

- имеет лицензию (лицензии) на осуществление образовательной и (или) медицинской деятельности, выданную (выданные) в соответствии с законодательством РФ;
- доходы организации за налоговый период от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы в соответствии с гл. 25 НК РФ, составляют не менее 90% ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы, либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы;
- в штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, численность медицинского персонала, имею-

щего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода составляет не менее 50%;

- в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;
- не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

При несоблюдении организациями хотя бы одного из условий с начала налогового периода, в котором имело место несоблюдение условий, применяется налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 284 НК РФ (20%). При этом сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с уплатой соответствующих пеней.

Организации, изъявившие желание применять налоговую ставку 0%, не позднее чем за один месяц до начала налогового периода, начиная с которого применяется налоговая ставка 0%, подают в налоговый орган по месту своего нахождения заявление, копии лицензии (лицензий) на осуществление образовательной и (или) медицинской деятельности, выданной (выданных) в соответствии с законодательством РФ. Организация вправе уточнить сведения и представить их в налоговый орган по окончании первого налогового периода, в течение которого она применяет налоговую ставку 0%.

По окончании каждого налогового периода, в течение которого организации применяют налоговую ставку 0%, они в сроки, установленные для представления налоговой декларации, представляют в налоговый орган по месту своего нахождения следующие сведения:

- о доле доходов организации от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с гл. 25 НК РФ, в общей сумме доходов организации, учитываемых при определении налоговой базы;
- о численности работников в штате организации.

Организации, осуществляющие медицинскую деятельность, дополнительно представляют сведения о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации.

При непредставлении в установленные сроки указанных сведений в налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика с начала налогового периода, данные за кото-

рый не были представлены в установленном порядке, применяется налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 284 НК РФ. При этом сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм пеней. Форма представления сведений утверждается ФНС России.

Организации, применяющие налоговую ставку 0%, вправе перейти на применение налоговой ставки, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ, направив в налоговый орган по месту своего нахождения соответствующее заявление. При этом, если указанный переход начинается не с начала нового налогового периода, сумма налога за соответствующий налоговый период подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с уплатой сумм пеней, начисляемых со дня, следующего за установленным ст. 287 НК РФ днем уплаты налога (авансового платежа по налогу).

Организации, применявшие налоговую ставку 0% и перешедшие на применение налоговой ставки 20%, в том числе в связи с несоблюдением условий, не вправе повторно перейти на применение налоговой ставки 0% в течение пяти лет начиная с налогового периода, в котором они перешли на применение налоговой ставки 20%.

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

1) **20%** — со всех доходов, за исключением доходов, к которым применяются налоговые ставки 0%, 10%, 15%;

2) **10%** — от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде *дивидендов*, применяются следующие налоговые ставки:

1) **0%** — по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) в уставном (складочном) капи-

тале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

При этом в случае, если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, установленная подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ налоговая ставка применяется в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Минфином России перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны);

2) **9%** — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, не указанными выше;

3) **15%** — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

При этом налог исчисляется с учетом особенностей, предусмотренных ст. 275 НК РФ.

Для подтверждения права на применение налоговой ставки 0% налогоплательщики обязаны предоставить в налоговые органы документы, содержащие сведения о дате (датах) приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующего права.

Таковыми документами могут, в частности, являться договоры купли-продажи (мены), решения о размещении эмиссионных ценных бумаг, договоры о реорганизации в форме слияния или присоединения, решения о реорганизации в форме разделения, выделения или преобразования, ликвидационные (разделительные) балансы, передаточные акты, свидетельства о государственной регистрации организации, планы приватизации, решения о выпуске ценных бумаг, отчеты об итогах выпуска ценных бумаг, проспекты эмиссии, судебные решения, уставы, учредительные договоры (решения об учреждении) или их аналоги, выписки из лицевого счета (счетов) в системе ведения реестра акционеров (участников), выписки по счету (счетам) «депо» и иные документы, содержащие сведения о дате (датах) приобре-

тения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующих прав. Указанные документы или их копии, если они составлены на иностранном языке, должны быть легализованы в установленном порядке и переведены на русский язык.

К налоговой базе, определяемой *по операциям с отдельными видами долговых обязательств*, применяются следующие налоговые ставки:

1) **15%** — по доходу в виде процентов по государственным ценным бумагам по государственным ценным бумагам государств — участников Союзного государства, государственным ценным бумагам субъектов РФ и муниципальным ценным бумагам (за исключением ценных бумаг, доходы по которым облагаются по налоговым ставкам 9% и 0%, и процентного дохода, полученного российскими организациями по государственным и муниципальным ценным бумагам, размещаемым за пределами Российской Федерации, за исключением процентного дохода, полученного первичными владельцами государственных ценных бумаг РФ, которые были получены ими в обмен на государственные краткосрочные бескупонные облигации в порядке, установленном Правительством РФ), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.;

2) **9%** — по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.;

3) **0%** — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до



20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга РФ.

Прибыль, полученная ЦБ РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается налогом по налоговой ставке 0%. Прибыль, полученная ЦБ РФ от осуществления деятельности, не связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается налогом по основной налоговой ставке 20%.

Прибыль, полученная организацией, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”», облагается налогом по налоговой ставке 0% в отношении прибыли, полученной после прекращения использования участником проекта права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 246.1 НК РФ. В налоговом периоде, в котором совокупный размер прибыли, полученной участником проекта нарастающим итогом начиная с 1-го числа года, в котором участник проекта прекратил использование права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, превысил 300 млн руб. и (или) в котором участник проекта утратил статус участника проекта, полученная таким участником проекта прибыль подлежит налогообложению по налоговой ставке 20%, с начислением пеней за несвоевременную уплату налога и авансовых платежей по нему. Форма расчета налоговой базы по налогу участника проекта и порядок ее заполнения утверждаются Минфином России.

Сумма налога, исчисленная по налоговым ставкам 9, 10, 15, 20% (по иностранным организациям), подлежит зачислению в федеральный бюджет.

### 14.8.2. Налоговый и отчетный периоды.

#### Порядок исчисления налога и авансовых платежей

**Налоговым периодом** по налогу на прибыль организаций признается календарный год.

**Отчетными периодами** по налогу на прибыль организаций 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.

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля исчисленной налоговой базы.

Сумма налога *по итогам налогового периода* определяется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением случаев, когда обязанность по исчислению и удержанию налога возлагается на налогового агента (выплата дохода иностранной организации, выплата доходов в виде дивидендов и процентов).

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

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в *первом квартале* текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате *во втором квартале* текущего налогового периода, принимается равной одной третьей суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате *в третьем квартале* текущего налогового периода, принимается равной одной третьей разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате *в четвертом квартале* текущего налого-

вого периода, принимается равной одной третьей разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа *отрицательна или равна нулю*, указанные платежи в соответствующем квартале *не осуществляются*.

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. Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

Следующие категории налогоплательщиков уплачивают *только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода*:

- организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 10 млн руб. за каждый квартал;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;
- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);
- участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;
- инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений;
- выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

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. Налоговый агент определяет сумму налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода.

Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде *дивидендов*, а также в виде *процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам*, подлежащим налогообложению налогом на прибыль организаций, определяют сумму налога отдельно *по каждому такому налогоплательщику* применительно к каждой выплате указанных доходов:

1) если источником доходов налогоплательщика является российская организация, обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на этот источник доходов. В этом случае налог в виде авансовых платежей удерживается из доходов налогоплательщика при каждой выплате таких доходов;

2) при реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик — получатель дохода самостоятельно осуществляет исчисление и уплату налога с таких доходов.

При реализации (выбытии) государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых не предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик — получатель дохода самостоятельно осуществляет начисление и уплату налога на прибыль организаций с таких доходов, облагаемых по налоговой ставке 24%.

Информация о видах ценных бумаг, по которым применяется данный порядок, доводится до налогоплательщи-

ков уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти. Постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2001 г. № 925 Минфин России уполномочен доводить до сведения налогоплательщиков информацию о видах государственных и муниципальных ценных бумаг, по которым не представляется возможным определить у источника доходов сумму дохода, подлежащего налогообложению.

Приказом Минфина России от 5 августа 2002 г. № 80н утвержден Перечень государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание получения продавцом процентного дохода.

### **14.8.3. Сроки и порядок уплаты налога и налога в виде авансовых платежей**

Налог, подлежащий уплате *по истечении налогового периода*, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период (не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом).

Авансовые платежи *по итогам отчетного периода* уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период (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.

Налогоплательщики, исчисляющие *ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли*, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

По итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового) периода.

Российская организация или иностранная организация, осуществляющая деятельность в Российской Федерации

через постоянное представительство (налоговые агенты), выплачивающие доход иностранной организации, удерживают сумму налога из доходов этой иностранной организации, за исключением доходов в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при каждой выплате (перечислении) ей денежных средств или ином получении иностранной организацией доходов, если иное не предусмотрено НК РФ. Налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога в течение дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией.

В НК РФ установлены особенности уплаты налога *налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения* (см. 14.8.4), а также особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций резидентами Особой экономической зоны в Калининградской области.

По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде *дивидендов*, а также *процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам*, налог, удержанный при выплате дохода, перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода. Налог с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых из цены сделки исключается накопленный купонный (процентный) доход, подлежащих налогообложению у получателя доходов, уплачивается в бюджет налогоплательщиком — получателем дохода в течение 10 дней по окончании месяца, в котором получен доход.

Налог на прибыль организаций с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), подлежащих налогообложению у получателя доходов, уплачивается в бюджет налогоплательщиком — получателем дохода в течение 10 дней по окончании соответствующего месяца отчетного (налогового) периода, в котором получен доход, исходя из дат, признаваемых датами получения дохода при методе начисления (см. 14.6.1) и при кассовом методе (см. 14.7).

*Вновь созданные организации* уплачивают авансовые платежи за соответствующий отчетный период при усло-

вии, если выручка от реализации не превышала 1 млн руб. в месяц либо 3 млн руб. в квартал.

В случае превышения указанных ограничений налогоплательщик, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачивает ежемесячные авансовые платежи.

#### **14.8.4. Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения**

Налогоплательщики — российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в *федеральный бюджет* сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения *без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям*.

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть *бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований*, производится налогоплательщиками — российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения *каждого из ее обособленных подразделений* исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Доля прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, определяется следующими способами:

- 1-й способ — как средняя арифметическая величина:
  - удельного веса среднесписочной численности работников этого обособленного подразделения в среднесписочной численности работников в целом по налогоплательщику;
  - удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.
- 2-й способ — как средняя арифметическая величина:
  - удельного веса расходов на оплату труда этого обособленного подразделения в расходах на оплату труда в целом по налогоплательщику;
  - удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

Если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта РФ, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта РФ. При этом налогоплательщик *самостоятельно* выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта РФ, уведомив о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения своих обособленных подразделений. Уведомления представляются в налоговый орган в случае, если налогоплательщик изменил порядок уплаты налога, изменилось количество структурных подразделений на территории субъекта РФ или произошли другие изменения, влияющие на порядок уплаты налога.

Удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств указанных организаций и их обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период.

При этом налогоплательщики *самостоятельно определяют*, какой из показателей должен применяться — среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода.

Вместо показателя среднесписочной численности работников налогоплательщик с сезонным циклом работы либо иными особенностями деятельности, предусматривающими сезонность привлечения работников, по согласованию с налоговым органом по месту своего нахождения может применять показатель удельного веса расходов на оплату труда. При этом определяется удельный вес расходов на оплату труда каждого обособленного подразделения в общих расходах налогоплательщика на оплату труда.

Суммы авансовых платежей, а также суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований,



исчисляются по *ставкам налога*, действующим на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения.

В случае создания новых или ликвидации обособленных подразделений в течение текущего налогового периода налогоплательщик в течение 10 дней после окончания отчетного периода обязан уведомить налоговые органы на территории того субъекта РФ, в котором созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения, о выборе того обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта РФ.

Уплата налога осуществляется в сроки, установленные НК РФ, начиная с отчетного (налогового) периода, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором такое обособленное подразделение было создано или ликвидировано.

Для целей настоящей статьи организации, перешедшие на начисление амортизации нелинейным методом в составе амортизационных групп, вправе определять остаточную стоимость амортизируемого имущества по данным бухгалтерского учета.

Исчисление сумм авансовых платежей по налогу, а также сумм налога, подлежащих внесению в бюджеты субъектов РФ и бюджеты муниципальных образований по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком *самостоятельно*.

Сведения о суммах авансовых платежей по налогу, а также суммах налога, исчисленных по итогам налогового периода, налогоплательщик сообщает своим обособленным подразделениям, а также налоговым органам по месту нахождения обособленных подразделений не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

Налогоплательщик уплачивает суммы авансовых платежей и суммы налога, исчисленного по итогам налогового периода, в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты по месту нахождения обособленных подразделений не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

Если налогоплательщик имеет *обособленное подразделение за пределами Российской Федерации*, налог подлежит уплате в бюджет с учетом норм НК РФ об устранении двойного налогообложения (см. 14.10.6 и 14.10.7).

## 14.9. Налоговая декларация. Налоговый учет

### 14.9.1. Налоговая декларация

*Налогоплательщики* независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

*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 по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы. *Некоммерческие организации*, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода.

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям. С 1 января 2008 г. налогоплательщики, в соответствии с НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

### 14.9.2. Общие положения о налоговом учете

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по налогу на прибыль организаций по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

**Налоговый учет** — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового 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.

Система налогового учета *организуется налогоплательщиком самостоятельно* исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сбо-

рах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В случае если налогоплательщик начал осуществлять *новые виды деятельности*, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения этих видов деятельности.

Данные налогового учета *должны отражать* порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством.

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”», при применении налоговой ставки 0% вместе с налоговой декларацией представляют расчет совокупного размера прибыли по форме, утвержденной Минфином России.

### 14.9.3. Аналитические регистры налогового учета и порядок расчета налоговой базы

**Аналитические регистры налогового учета** — это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

**Данные налогового учета** — данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет). При этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях. При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

**Расчет налоговой базы** за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными гл. 25 НК РФ, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные:

- период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом);
- сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде;
- сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации;
- прибыль (убыток) от реализации;
- сумма внереализационных доходов;
- сумма внереализационных расходов;
- прибыль (убыток) от внереализационных операций;
- итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу на будущее (см. 14.3.4).

#### 14.9.4. Порядок налогового учета доходов

*Доходы от реализации* определяются по видам деятельности в случае, если для данного вида деятельности предусмотрен иной порядок налогообложения, применяется иная ставка налога либо предусмотрен иной отличный от общего порядок учета прибыли и убытка, полученного от данного вида деятельности.

Сумма выручки от реализации определяется на дату признания доходов и расходов в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом признания доходов и расходов для целей налогообложения.

В случае, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации.

В случае, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному ЦБ РФ на дату реализации. При этом возникшие суммовые разницы включаются в состав

внереализационных доходов (расходов) в зависимости от возникшей разницы.

В случае, если реализация производится через комиссионера, то налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

Если при реализации расчеты производятся на условиях предоставления товарного кредита, то сумма выручки определяется также на дату реализации и включает в себя сумму процентов, начисленных за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары.

Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательствам, включаются в состав внереализационных доходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом (в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

При определении *внереализационных доходов* в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба налогоплательщика, определяющие доходы по методу начисления, отражают причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. В случае, если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого внереализационного дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

### 14.9.5. Порядок налогового учета расходов на производство и реализацию

Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по *методу начисления*, расходы на производство и реализацию определяются следующим образом.

Для целей гл. 25 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К **прямым расходам** могут быть отнесены в частности:

— материальные затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

— расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, на 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, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

— суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

К **косвенным расходам** относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, *в полном объеме* относится к расходам текущего отчетного



(налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии с порядком оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных. Налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

В случае если в отношении отдельных видов расходов в соответствии с гл. 25 НК РФ предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом по расходам налогоплательщика, связанным с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) своих работников, для определения предельной суммы расходов учитывается срок действия договора в налоговом периоде, начиная с даты вступления такого договора в силу.

Под **незавершенным производством (НЗП)** в целях гл. 25 НК РФ понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

Оценка *остатков* НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Налогоплательщик *самостоятельно* определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам). Указанный порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов.

В случае если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав прямых расходов следующего налогового периода.

Оценка *остатков готовой продукции* на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов на производство и реализацию, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП. Оценка остатков готовой продукции на складе определяется налогоплательщиком следующим образом: сумма прямых затрат, приходящаяся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, *плюс* сумма прямых затрат, приходящаяся на выпуск продукции в текущем месяце, *минус* сумма прямых затрат, приходящаяся на остаток НЗП, *минус* сумма прямых затрат, приходящаяся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

Оценка *остатков отгруженной, но не реализованной* на конец текущего месяца продукции производится налогоплательщиком на основании данных об отгрузке (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых

расходов, относящуюся к остаткам НЗП и остаткам готовой продукции на складе. Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции определяется налогоплательщиком следующим образом: сумма прямых затрат, приходящаяся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, *плюс* сумма прямых затрат, приходящаяся на отгруженную продукцию в текущем месяце, *минус* сумма прямых затрат, приходящаяся на остатки готовой продукции на складе, *минус* сумма прямых затрат, приходящаяся на реализованную в текущем месяце продукцию.

#### 14.9.6. Порядок определения расходов по торговым операциям

Налогоплательщики, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, формируют *расходы на реализацию* (далее — **издержки обращения**) с учетом следующих особенностей.

В течение текущего месяца издержки обращения формируются в соответствии с гл. 25 НК РФ. При этом в сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика — покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением, если они не учтены в стоимости приобретения товаров, и реализацией этих товаров. К издержкам обращения не относится стоимость приобретения товаров по цене, установленной условиями договора. При этом налогоплательщик имеет право сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Указанная стоимость товаров учитывается при их реализации. Стоимость приобретения товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации. Порядок формирования стоимости приобретения товаров определяется налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение не менее двух налоговых периодов.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные.

К *прямым* расходам относятся стоимость приобретения товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные рас-

ходы) покупных товаров до склада налогоплательщика — покупателя товаров в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения указанных товаров. Все остальные осуществленные в текущем месяце расходы, за исключением внереализационных расходов, признаются *косвенными* расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2) определяется стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

3) рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов (п. 1) к стоимости товаров (п. 2);

4) определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.

#### **14.9.7. Особенности организации налогового учета амортизируемого имущества**

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено изменение метода начисления амортизации, организации в налоговом учете определяют остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества.

При установлении в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации в целях определения суммарного баланса амортизационных групп (подгрупп) остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, за исключением объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ, определяется исходя из срока их полезного использования, установленного при введении данных объектов в эксплуатацию, на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по объектам амортизируемого имущества определяется следующим образом:

1) при применении нелинейного метода начисления амортизации в составе амортизационных групп (подгрупп) — как произведение суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число месяца, за который определяется сумма начисленной амортизации, и нормы амортизации, установленной п. 5 ст. 259.2 НК РФ;

2) при применении линейного метода начисления амортизации — как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, установленной налогоплательщиком для указанного имущества в соответствии с п. 2 ст. 259.1 НК РФ.

По основным средствам, передаваемым налогоплательщиком в безвозмездное пользование, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, начисление амортизации не производится.

Аналогичный порядок применяется по основным средствам, переведенным по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, а также по основным средствам, находящимся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате основных средств налогоплательщику, а также при расконсервации или завершении реконструкции (модернизации), амортизация начисляется начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат основных средств налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация основного средства.

При внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения в соответствии с п. 1 ст. 259 НК РФ, согласно которым налогоплательщик, применяющий линейный метод начисления амортизации, переходит к применению нелинейного метода начисления амортизации, объекты, амортизация по которым в соответствии с внесенными налогоплательщиком изменениями в учетную политику для целей налогообложения начисляется нелинейным методом, включаются в состав амортизационных групп (подгрупп) в

целях определения их суммарного баланса по остаточной стоимости, определенной на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации. При этом указанные объекты амортизируемого имущества в целях определения суммарного баланса амортизационных групп включаются в состав этих групп исходя из срока полезного использования таких объектов, установленного при введении их в эксплуатацию. При внесении указанных изменений в учетную политику для целей налогообложения амортизационные подгруппы, предусмотренные п. 13 ст. 258 НК РФ, создаются в составе амортизационных групп, сформированных в соответствии с приведенным порядком.

При внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения в соответствии с п. 1 ст. 259 НК РФ, согласно которым налогоплательщик, применяющий нелинейный метод начисления амортизации, переходит к применению линейного метода начисления амортизации, налогоплательщик определяет остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

При этом норма амортизации для каждого объекта амортизируемого имущества определяется исходя из оставшегося срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, определенного на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

#### **14.9.8. Особенности ведения налогового учета операций с амортизируемым имуществом**

Налогоплательщик определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода).

Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно, за исключением начисленной амортизации по объектам амортизируемого имущества при применении нелинейного метода начисления амортизации.

- Аналитический учет должен содержать информацию:
- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества, реализованного (выбывшего) в отчетном (налоговом) периоде;
  - об изменениях первоначальной стоимости таких основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;
  - о принятых организацией сроках полезного использования основных средств и нематериальных активов;
  - о сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам и нематериальным активам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло), — для объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом;
  - о сумме начисленной амортизации и суммарном балансе каждой амортизационной группы и каждой амортизационной подгруппы (при применении нелинейного метода начисления амортизации);
  - об остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационные группы (подгруппы), определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ, — при выбытии объектов амортизируемого имущества;
  - о цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи;
  - о дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;
  - о дате передачи имущества в эксплуатацию, о дате исключения из состава амортизируемого имущества по основаниям, предусмотренным п. 3 ст. 256 НК РФ, о дате расконсервации имущества, о дате окончания договора безвозмездного пользования, о дате завершения работ по реконструкции, о дате модернизации;
  - о понесенных налогоплательщиком расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества, в частности расходах, предусмотренных подпунктом 8 п. 1 ст. 265 НК РФ, а также расходах по хранению, обслуживанию и транспортировке реализованного (выбывшего) имущества.
- На дату совершения операции налогоплательщик определяет в соответствии с п. 3 ст. 268 НК РФ прибыль (убыток) от реализации амортизируемого имущества.

В аналитическом учете на дату реализации амортизируемого имущества фиксируется сумма прибыли (убытка) по указанной операции, которая в целях определения налоговой базы учитывается в следующем порядке.

Прибыль, полученная налогоплательщиком, подлежит включению в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества.

Убыток, полученный налогоплательщиком, отражается в аналитическом учете как прочие расходы налогоплательщика в соответствии с порядком, установленным ст. 268 НК РФ.

Аналитический учет должен содержать информацию о наименовании объектов, в отношении которых имеются суммы таких расходов, количестве месяцев, в течение которых такие расходы могут быть включены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и сумме расходов, приходящейся на каждый месяц. Срок определяется в месяцах и исчисляется в виде разницы между количеством месяцев СПИ этого имущества и количеством месяцев эксплуатации имущества до момента его реализации, включая месяц, в котором имущество было реализовано.

## **14.10. Налогообложение иностранных организаций и применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения**

### **14.10.1. Постоянное представительство иностранной организации**

В НК РФ устанавливаются особенности исчисления налога на прибыль организаций:

иностранными организациями, осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории РФ, в случае, если такая деятельность создает постоянное представительство иностранной организации;

иностранными организациями, не связанными с деятельностью через постоянное представительство в Российской Федерации, получающими доход из источников в Российской Федерации.

Под **постоянным представительством** иностранной организации в Российской Федерации для целей гл. 25 НК



РФ понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (далее — отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную:

- с использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства.

Постоянное представительство иностранной организации *считается образованным* с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение. При этом деятельность по созданию отделения сама по себе не создает постоянного представительства. Постоянное представительство *прекращает существование* с момента прекращения предпринимательской деятельности через отделение иностранной организации.

При пользовании недрами и (или) использовании других природных ресурсов постоянное представительство иностранной организации *считается образованным* с более ранней из следующих дат: даты вступления в силу лицензии (разрешения), удостоверяющей право этой организации на осуществление соответствующей деятельности, или даты фактического начала такой деятельности. В случае, если иностранная организация выполняет работы, оказывает услуги другому лицу, имеющему указанную лицензию (разрешение) или выступающему в качестве генерального подрядчика для лица, имеющего такую лицензию (разрешение), при решении вопросов, связанных с образованием и прекращением существования постоянного представительства этой иностранной организации, применяется порядок, аналогичный порядку, установленному в отношении строительной площадки иностранной организации.

Факт осуществления иностранной организацией на территории РФ деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства. К **подготовительной и вспомогательной деятельности**, в частности, относятся:

1) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;

2) содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки;

3) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;

4) содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;

5) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Факт владения иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории РФ при отсутствии признаков постоянного представительства сам по себе не может рассматриваться для такой иностранной организации как приводящий к образованию постоянного представительства в Российской Федерации.

Факт заключения иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон (участников), осуществляемую полностью или частично на территории РФ, сам по себе не может рассматриваться для данной организации как приводящий к образованию постоянного представительства в Российской Федерации.

Факт предоставления иностранной организацией персонала для работы на территории РФ в другой организации при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства иностранной организации, предоставившей персонал, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен.

Осуществление иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеэкономических контрактов, при отсутствии признаков постоянного представительства, не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства этой организации в Российской Федерации.

Иностранная организация *рассматривается как имеющая постоянное представительство* в случае, если она осуществляет поставки с территории РФ принадлежащих ей товаров, полученных в результате переработки на таможенной территории или под таможенным контролем, а также в случае, если эта организация осуществляет деятельность, отвечающую признакам постоянного представительства, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией:

- представляет ее интересы в Российской Федерации;
- действует на территории РФ от имени этой иностранной организации;
- имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (*зависимый агент*).

Иностранная организация *не рассматривается как имеющая постоянное представительство*, если она осуществляет деятельность на территории РФ через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

Тот факт, что лицо, осуществляющее деятельность на территории РФ, является взаимозависимым с иностранной организацией, при отсутствии признаков зависимого агента не рассматривается как приводящий к образованию постоянного представительства этой иностранной организации в Российской Федерации.

#### 14.10.2. Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации

**Объектом налогообложения** для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается:

доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории РФ через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов;

доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

другие доходы от источников в Российской Федерации, относящиеся к постоянному представительству (см. 14.10.4).

**Налоговая база** определяется как денежное выражение объекта налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство.

При определении налоговой базы *иностранной некоммерческой организации* не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров).

В случае, если иностранная организация осуществляет на территории РФ деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

При наличии у иностранной организации на территории РФ более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

В случае, если иностранная организация осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и

сборов, такая организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности через отделение на территории РФ, в целом по группе таких отделений (в том числе по всем отделениям) при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения. При этом иностранная организация самостоятельно определяет, какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет в таком случае, распределяется между отделениями в общем порядке. При этом *не учитываются* стоимость основных средств и нематериальных активов, а также среднесписочная численность работников (фонд оплаты труда работников), не относящихся к деятельности иностранной организации на территории РФ через постоянное представительство.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, в порядке, установленном для российских организаций:

- определяют налоговую базу по операциям с ценными бумагами;

- осуществляют перенос убытков на будущее.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, уплачивают налог на прибыль организаций по тем же налоговым ставкам, что и российские организации, *за исключением* следующих видов доходов:

- дивидендов, выплачиваемых иностранной организацией, являющейся акционером (участником) российской организации;

- доходов, получаемых в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

- доходов в виде процентов от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе доходов, полученных по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов.

Вышеуказанные доходы, относящиеся к постоянному представительству, облагаются налогом на прибыль организаций *отдельно* от других доходов по следующим ставкам.

К доходам, полученным иностранными организациями в виде дивидендов от российских организаций, применяется налоговая ставка 15%.

К доходам, полученным иностранной организацией *по операциям с отдельными видами долговых обязательств*, применяются следующие **налоговые ставки**:

**15%** — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов (кроме доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, для которых установлена налоговая ставка 0%);

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

При включении в сумму прибыли иностранной организации доходов, с которых налоговым агентом был фактически удержан и перечислен в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства налог на прибыль организаций, сумма налога, подлежащая уплате этой организацией, уменьшается на сумму удержанного налога. В случае, если сумма удержанного в налоговом периоде налога превышает сумму налога за этот период, сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату или зачету в счет будущих налоговых платежей этой организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают авансовые платежи и налог на прибыль организаций в порядке, установленном для российских организаций.

Налоговая декларация по итогам налогового (отчетного) периода, а также годовой отчет о деятельности в Российской Федерации по форме, утверждаемой Минфином России, представляются иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, в налоговый орган по месту

нахождения постоянного представительства этой организации в порядке и в сроки, которые установлены для российских организаций.

При прекращении деятельности постоянного представителя иностранной организации в Российской Федерации до окончания налогового периода налоговая декларация за последний отчетный период представляется иностранной организацией в течение месяца со дня прекращения деятельности постоянного представительства.

### **14.10.3. Особенности налогообложения иностранных организаций при осуществлении деятельности на строительной площадке**

Под **строительной площадкой иностранной организации на территории РФ** в целях гл. 25 НК РФ понимается:

1) место строительства новых, а также реконструкции, расширения, технического перевооружения и (или) ремонта существующих объектов недвижимого имущества (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов);

2) место строительства и (или) монтажа, ремонта, реконструкции, расширения и (или) технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

При определении срока существования строительной площадки в целях исчисления налога на прибыль организаций, а также постановки на учет иностранной организации в налоговых органах работы и иные операции, продолжительность которых включается в этот срок, включают все виды производимых иностранной организацией на этой строительной площадке подготовительных, строительных и (или) монтажных работ, в том числе работ по созданию подъездных путей, коммуникаций, электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры, кроме объектов инфраструктуры, изначально создаваемых для иных целей, не связанных с данной строительной площадкой.

В случае, если иностранная организация, являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части подрядных работ другим лицам (субподрядчикам), то период времени, затраченный субподрядчиками на выполнение работ,

считается временем, затраченным самим генеральным подрядчиком. Данное положение не применяется в отношении периода работ, выполняемых субподрядчиком по прямым договорам с заказчиком (застройщиком) и не входящих в объем работ, порученных генеральному подрядчику, за исключением случаев, когда эти лица и генеральный подрядчик являются взаимозависимыми лицами.

В случае если субподрядчик является иностранной организацией, его деятельность на этой строительной площадке также рассматривается как создающая постоянное представительство этой организации-субподрядчика. Данное положение применяется к организации-субподрядчику, продолжительность деятельности которой составляет в совокупности не менее 30 календарных дней, при условии, что генподрядчик имеет постоянное представительство.

*Началом* существования строительной площадки в налоговых целях считается более ранняя из следующих дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ) или дата фактического начала работ.

*Окончанием* существования стройплощадки является дата подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ. Окончанием работ субподрядчика считается дата подписания акта сдачи-приемки работ генеральному подрядчику. В случае, если акт сдачи-приемки не оформлялся или работы фактически окончились после подписания такого акта, строительная площадка считается прекратившей существование (работы субподрядчика считаются законченными) на дату фактического окончания подготовительных, строительных или монтажных работ, входящих в объем работ соответствующего лица на данной стройплощадке.

Строительная площадка *не прекращает существование*, если работы на ней временно приостановлены, кроме случаев консервации строительного объекта на срок более 90 календарных дней по решению федеральных органов исполнительной власти, соответствующих органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, принятому в пределах их компетенции, или в результате действия обстоятельств непреодолимой силы.

*Продолжение или возобновление после перерыва работ* на строительном объекте после подписания акта о передаче



площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ) приводит к присоединению срока ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами к совокупному сроку существования строительной площадки только в случае, если:

1) территория (акватория) возобновленных работ является территорией (акваторией) прекращенных ранее работ или вплотную примыкает к ней;

2) продолжающиеся или возобновленные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой строительной площадке, или новый и прежний подрядчики являются взаимозависимыми лицами.

Если продолжение или возобновление работ связано со строительством или монтажом нового объекта на той же строительной площадке либо с расширением ранее законченного объекта, срок ведения таких продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами также присоединяется к совокупному сроку существования строительной площадки.

В остальных случаях, включая выполнение ремонта, реконструкции или технического перевооружения ранее сданного заказчику (застройщику) объекта, срок ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыв между работами не подлежит присоединению к совокупному сроку существования строительной площадки, начатому работами по сданному ранее объекту.

Сооружение или монтаж таких объектов, как строительство дорог, путепроводов, каналов, прокладка коммуникаций, в ходе проведения работ на которых *меняется географическое место* их проведения, рассматривается как деятельность, осуществляемая *на одной строительной площадке*.

#### **14.10.4. Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации**

Следующие виды доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в РФ, относятся к **доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации**

и подлежат обложению налогом на прибыль организаций, удерживаемым *у источника выплаты доходов*:

1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организацией — акционеру (участнику) российских организаций;

2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе:

— доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов;

— доходы по любым иным долговым обязательствам российских организаций;

4) доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности. К таким доходам, в частности, относятся:

— платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания;

— платежи за использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса;

— платежи за использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей). При этом доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах, не признаются доходами от источников в РФ;

6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;

7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских судов и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках. При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества (при лизинге) лизингодателю;

8) доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках). Термин «демередж» употребляется в значении, установленном Кодексом торгового мореплавания РФ от 30 апреля 1999 г. № 81-ФЗ<sup>1</sup>. Под *международными перевозками* понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ;

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;

10) иные аналогичные доходы.

Если деятельность иностранной организации, связанная с получением доходов, *не приводит к образованию постоянного представительства* иностранной организации в РФ, обложению налогом на прибыль организаций у источника

---

<sup>1</sup> *Демередж* — размер платы, причитающейся перевозчику за простой судна в течение контрсталийного времени. Демередж определяется соглашением сторон, а при отсутствии соглашения — по ставкам, обычно принятым в соответствующем порту. В случае отсутствия таких ставок размер платы за простой судна определяется расходами на содержание судна и его экипажа. *Контрсталийное время* — дополнительное время ожидания, установленное соглашением сторон по окончании стальной времени. При отсутствии соглашения сторон продолжительность контрсталийного времени определяется сроками, обычно принятыми в порту погрузки. Контрсталийное время исчисляется в календарных днях, часах и минутах с момента окончания стальной времени. *Стальной время* — срок, в течение которого перевозчик предоставляет судно для погрузки груза и держит его под погрузкой груза без дополнительных к фрахту платежей. Стальной время определяется соглашением сторон, при отсутствии такого соглашения — сроками, обычно принятыми в порту погрузки. Стальной время исчисляется в рабочих днях, часах и минутах, начиная со следующего дня после подачи уведомления о готовности судна к погрузке груза.

выплаты *не подлежат* следующие виды полученных иностранной организацией доходов:

- доходы от продажи товаров;
- доходы от продажи иного имущества, за исключением доходов от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, и доходов от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей);
- доходы от продажи имущественных прав;
- доходы от осуществления работ, оказания услуг на территории РФ.

*Не признаются* доходами от источников в РФ премии по перестрахованию и тантъемы, уплачиваемые иностранному партнеру.

Доходы, полученные иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, относящиеся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежащие обложению налогом на прибыль организаций, удерживаемым у источника выплаты доходов, являются объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций. Такие доходы признаются *объектом налогообложения* независимо от формы, в которой они получены, в частности:

- в натуральной форме;
- путем погашения обязательств этой организации;
- в виде прощения ее долга;
- в виде зачета требований к этой организации.

При определении налоговой базы по доходам от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, и доходам от реализации акций или долей российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций или долей, из суммы доходов могут вычитаться расходы, связанные с получением указанных доходов. Указанные расходы иностранной организации учитываются при определении налоговой базы, если к дате выплаты этих доходов в распоряжении налогового агента, удерживающего налог с таких доходов, имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах.

Налоговая база по доходам иностранной организации, подлежащим налогообложению, и сумма налога, удерживаемого с таких доходов, исчисляются в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы. При этом расходы, произведенные в другой валюте, исчисляются в той же валюте, в которой получен доход, по официальному курсу (кросс-курсу) ЦБ РФ на дату осуществления таких расходов.

Если учредителем или выгодоприобретателем по договору доверительного управления является иностранная организация, не имеющая постоянного представительства в РФ, а доверительным управляющим является российская организация либо иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство в РФ, то с доходов такого учредителя или выгодоприобретателя, полученных в рамках договора доверительного управления, налог на прибыль организаций удерживается и перечисляется в бюджет доверительным управляющим.

#### **14.10.5. Особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом**

Налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающей доход иностранной организации *при каждой выплате доходов*, за исключением установленных в НК РФ случаев, в валюте выплаты дохода.

Налог с доходов в виде *дивидендов*, выплачиваемых иностранной организации — акционеру (участнику) российских организаций, исчисляется по ставке **15%**.

Налог с доходов, полученных по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде *процентов*, исчисляется по следующим налоговым ставкам:

**15%** — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода

в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.;

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

По налоговой ставке **20%** налог на прибыль организаций исчисляется со следующих видов доходов иностранной организации:

- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

- доходы по любым иным долговым обязательствам российских организаций;

- доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности. К таким доходам, в частности, относятся:

- платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания;

- платежи за использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса;

- платежи за использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе доходы от

лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских судов и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках (в части доходов от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе по лизинговым операциям). Доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю;

- штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;
- иные аналогичные доходы от источников в РФ.

По налоговой ставке **10%** налог на прибыль организаций исчисляется со следующих видов доходов иностранной организации:

- доходы от международных перевозок;
- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских судов и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках (в части доходов от предоставления в аренду или субаренду морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров, используемых в международных перевозках).

По налоговой ставке **24%** налог на прибыль организаций исчисляется со следующих видов доходов иностранной организации:

- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;
- доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей). Доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах, *не признаются* доходами от источников в РФ.

Указанные доходы подлежат налогообложению у источника выплаты дохода иностранной организации. При

определении налоговой базы по этим доходам из их суммы могут вычитаться расходы, связанные с их получением. Указанные расходы иностранной организации учитываются при определении налоговой базы, если к дате выплаты этих доходов в распоряжении налогового агента, удерживающего налог с таких доходов, имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах. В случае если эти расходы не признаются расходом для целей налогообложения, с таких доходов налог исчисляется по ставке **20%**.

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода либо в валюте выплаты этого дохода, либо в валюте РФ по официальному курсу ЦБ РФ на дату перечисления налога.

В случае если доход выплачивается иностранной организации *в натуральной или иной неденежной форме*, в том числе в форме осуществления взаимозачетов, или если сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме, налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

Исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производятся налоговым агентом *по всем видам доходов во всех случаях выплаты* таких доходов, за исключением случаев:

- 1) когда налоговый агент уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в РФ, и в распоряжении налогового агента находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленная не ранее чем в предшествующем налоговом периоде;
- 2) когда в отношении дохода, выплачиваемого иностранной организации, предусмотрена налоговая ставка 0%;
- 3) выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, если законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрено освобождение таких доходов от удержания налога в РФ при их перечислении иностранным организациям;



4) выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в РФ, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. При этом в случае выплаты доходов российскими банками по операциям с иностранными банками подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если такое местонахождение подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников.

В случае выплаты налоговым агентом иностранной организации доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) облагаются налогом в РФ *по пониженным ставкам*, исчисление и удержание суммы налога с доходов производятся налоговым агентом по соответствующим пониженным ставкам при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. При этом в случае выплаты доходов российскими банками по операциям с иностранными банками подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если такое местонахождение подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников.

Налоговый агент по итогам отчетного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчетов (не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода), представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой ФНС России.

#### 14.10.6. Устранение двойного налогообложения

Доходы, полученные *российской организацией от источников за пределами РФ*, учитываются при определении ее налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

При определении налоговой базы расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами РФ, вычитаются в порядке и размерах, установленных гл. 25 НК РФ.

*Суммы налога*, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, *засчитываются* при уплате этой организацией налога в РФ. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в РФ.

Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами РФ: для налогов, уплаченных самой организацией, — заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, — подтверждения налогового агента.

Подтверждение налогового агента действует в течение налогового периода, в котором оно представлено налоговому агенту.

При наличии обособленных подразделений, расположенных за пределами территории РФ, уплата налога (авансовых платежей по налогу), а также представление расчетов по налогу и налоговых деклараций осуществляются организацией по месту своего нахождения.

#### 14.10.7. Применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения

При применении положений международных договоров Российской Федерации (международный договор, соглашения, конвенции об избежании двойного налогообложения доходов) иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, *подтверждение* того, что эта иностранная организация имеет постоянное

местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае, если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык.

При представлении иностранной организацией, имеющей право на получение дохода, указанного подтверждения налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором РФ предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации, в отношении такого дохода производится освобождение от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

Возврат ранее удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам, в отношении которых международными договорами РФ, регулирующими вопросы налогообложения, предусмотрен особый режим налогообложения, осуществляется при условии предоставления следующих документов:

- заявления на возврат удержанного налога по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России);

- подтверждения того, что эта иностранная организация на момент выплаты дохода имела постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства;

- копии договора (или иного документа), в соответствии с которым выплачивался доход иностранному юридическому лицу, и копии платежных документов, подтверждающих перечисление суммы налога, подлежащего возврату, в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства.

В случае если вышеупомянутые документы составлены на иностранном языке, то налоговый орган вправе потребовать их перевод на русский язык. Нотариального заверения контрактов, платежных документов и их перевода на

русский язык не требуется. Требования каких-либо иных, кроме вышеперечисленных, документов не допускается.

Заявление о возврате сумм ранее удержанных в РФ налогов, а также иные вышеперечисленные документы представляются иностранным получателем дохода в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход.

Возврат ранее удержанного (и уплаченного) налога на прибыль организаций осуществляется налоговым органом по месту постановки на учет налогового агента в валюте РФ после подачи заявления и иных предусмотренных выше документов.

## Глава 15

# НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

**Налог на доходы физических лиц** — это федеральный налог, взимаемый с 1 января 2001 г. на основании гл. 23 части второй НК РФ.

В 1992—2000 гг. взимался подоходный налог с физических лиц, установленный Законом РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц».

### 15.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база

#### 15.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

**Налогоплательщиками** налога на доходы физических лиц (налогоплательщики) признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

**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 РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

**Объектом налогообложения** признается доход, полученный налогоплательщиками:

— от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;

— источников в РФ — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Для целей гл. 23 НК РФ **к доходам от источников в Российской Федерации** относятся (см. п. 1 ст. 208 НК РФ):

1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, в том числе периодические страховые выплаты (ренты, аннуитеты) и (или) выплаты, связанные с участием страхователя в инвестиционном доходе страховщика, а также выкупные суммы, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации;

3) доходы, полученные от использования в РФ авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в РФ;

5) доходы от реализации:

— недвижимого имущества, находящегося в РФ;

— в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;

— прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения на территории РФ;

— иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в РФ. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа) — налогового резидента РФ, местом нахождения (управления) которой является Российская Федерация, рассматриваются как доходы, полученные

от источников в РФ, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в РФ и (или) из РФ или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в РФ;

9) доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории РФ;

9.1) выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством РФ об обязательном пенсионном страховании;

10) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в РФ.

Для целей гл. 23 НК РФ *не относятся* к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в РФ, а также с ввозом товара на территорию РФ.

Это положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию РФ в таможенной процедуре выпуска для внутреннего употребления, только в том случае, если соблюдаются следующие условия:

1) поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории РФ;

2) цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, не отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг);

3) товар не продается через обособленное подразделение иностранной организации в Российской Федерации.

В случае если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, доходом, полученным от источников в РФ, в связи с реализацией товара, признается часть полученных доходов, относящаяся к деятельности физического лица в РФ.

При последующей реализации товара, приобретенного физическим лицом по внешнеторговым операциям, к доходам такого физического лица, полученным от источников в РФ, относятся доходы от любой продажи этого товара, включая его перепродажу или залог, с находящихся на территории РФ, принадлежащих этому физическому лицу, арендуемых или используемых им складов либо других мест нахождения и хранения такого товара, за исключением его продажи за пределами РФ с таможенных складов.

Для целей гл. 23 НК РФ **к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации**, относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

3) доходы от использования за пределами РФ авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ;

5) доходы от реализации:

— недвижимого имущества, находящегося за пределами РФ;

— за пределами РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;

— прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования к иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;

— иного имущества, находящегося за пределами РФ;



б) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами РФ, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки), за исключением доходов, полученных от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в РФ и (или) из РФ или в ее пределах, а также штрафов и иных санкций за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в РФ;

9) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами РФ.

Если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам, полученным от источников в РФ, либо к доходам от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Минфином России. В аналогичном порядке определяется доля указанных доходов, которая может быть отнесена к доходам от источников в РФ, и доля, которая может быть отнесена к доходам от источников за пределами РФ.

В целях гл. 23 НК РФ доходами *не признаются* доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ от 29 декабря 1995 г. № 223-ФЗ за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

### 15.1.2. Общие принципы определения налоговой базы

При определении *налоговой базы* учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

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 с учетом особенностей, установленных гл. 23 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется *больше* суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, подлежащих налогообложению, за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается *равной нулю*. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, подлежащих налогообложению, не переносится, если иное не предусмотрено гл. 23 НК РФ.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены *иные налоговые ставки*, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты *не применяются*.

Доходы (расходы, принимаемые к вычету в соответствии со ст. 214.1, 214.3, 214.4, 218–221 НК РФ) налогоплательщика, выраженные (номинированные) в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату фактического получения указанных доходов (дату фактического осуществления расходов).

### 15.1.3. Дата фактического получения дохода

*При получении дохода в виде оплаты труда* датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

*В других случаях* в целях гл. 23 НК РФ дата фактического получения дохода определяется как день:

1) выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц — при получении доходов в денежной форме;

2) передачи доходов в натуральной форме — при получении доходов в натуральной форме;

3) уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг — при получении доходов в виде материальной выгоды.

В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который ему был начислен доход.

Суммы выплат, полученные на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ в соответствии с программами, утвержденными соответствующими органами государственной власти, учитываются в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных условиями получения указанных сумм выплат. В случае нарушения условий получения выплат суммы полученных выплат в полном объеме отражаются в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных выплат превышает сумму учтенных указанных расходов, оставшиеся неучтенные суммы в полном объеме отражаются в составе доходов этого налогового периода.

#### **15.1.4. Особенности определения налоговой базы при получении отдельных видов доходов**

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, *налоговая база* определяется как стоимость этих товаров

(работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ (см. 6.3).

При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма НДС, акцизов и исчисляется частичная оплата налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся:

1) оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;

2) полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой;

3) оплата труда в натуральной форме.

Доходом налогоплательщика, полученным в виде **материальной выгоды**, являются (см. ст. 212 НК РФ):

1) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, за исключением материальной выгоды, полученной в связи с операциями с банковскими картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты, и материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, в случае, если налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ;

2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, ФИСС.

При получении налогоплательщиком дохода в виде **материальной выгоды, полученной от экономии на процентах** за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, налоговая база определяется как превышение:

1) суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из **двух третьих** действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

2) суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств, исчисление, удержание и перечисление налога осуществляются налоговым агентом в порядке, установленном НК РФ.

При получении налогоплательщиком дохода в виде **материальной выгоды от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором** у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, налоговая база определяется как превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налогоплательщику.

При получении налогоплательщиком дохода в виде **материальной выгоды от приобретения ценных бумаг, ФИСС** налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, ФИСС над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение. В целях ст. 212 НК РФ в расходы на приобретение ценных бумаг, являющихся базисным активом опционного контракта, включаются суммы, уплаченные продавцу за ценные бумаги в соответствии с таким контрактом, а также уплаченные

суммы премии и вариационной маржи по опционным контрактам.

Материальная выгода не возникает при приобретении налогоплательщиком ценных бумаг по первой или второй части РЕПО при условии исполнения сторонами обязательств по первой и второй частям РЕПО, а также в случае оформленного надлежащим образом прекращения обязательств по первой или второй части РЕПО по основаниям, отличным от надлежащего исполнения, в том числе зачетом встречных однородных требований, возникших из другой операции РЕПО.

Рыночная стоимость ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, определяется исходя из их рыночной цены с учетом предельной границы ее колебаний, если иное не установлено ст. 212 НК РФ.

Рыночная стоимость ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, определяется исходя из расчетной цены ценных бумаг с учетом предельной границы ее колебаний. Порядок определения рыночной цены ценных бумаг, расчетной цены ценных бумаг, а также порядок определения предельной границы колебаний рыночной цены устанавливаются в целях гл. 23 НК РФ федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг (ФСФР России) по согласованию с Минфином России.

Расчетной ценой инвестиционного пая закрытого инвестиционного фонда (интервального паевого инвестиционного фонда), не обращающегося на организованном рынке ценных бумаг, признается последняя расчетная стоимость инвестиционного пая, определенная управляющей компанией, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим соответствующий паевой инвестиционный фонд, в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах, без учета предельной границы колебаний расчетной цены ценных бумаг.

Рыночной стоимостью инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда (обращающегося и не обращающегося на организованном рынке ценных бумаг) в случае его приобретения у управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим соответствующий паевой инвестиционный фонд, признается последняя расчетная стоимость инвестиционного пая, определенная указанной управляющей компанией в со-

ответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах, без учета предельной границы колебаний рыночной или расчетной цены ценных бумаг.

Если в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах выдача инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда, ограниченного в обороте, осуществляется не по расчетной стоимости инвестиционного пая, рыночной стоимостью такого инвестиционного пая признается сумма денежных средств, на которую выдается один инвестиционный пай и которая определена в соответствии с правилами доверительного управления паевым инвестиционным фондом, без учета предельной границы колебаний.

Рыночной стоимостью инвестиционного пая открытого паевого инвестиционного фонда признается последняя расчетная стоимость инвестиционного пая, определенная управляющей компанией, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим соответствующий открытый паевой инвестиционный фонд, в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах, без учета предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг. Рыночная стоимость ФИСС, обращающихся на организованном рынке, определяется в соответствии с п. 1 ст. 305 НК РФ. Рыночная стоимость ФИСС, не обращающихся на организованном рынке, определяется в соответствии с п. 2 ст. 305 НК РФ.

В отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, налоговая база определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5 процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты, а по вкладам в иностранной валюте — исходя из 9% годовых.

В отношении доходов в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, нало-

говая база определяется как превышение суммы указанной платы, процентов, начисленных в соответствии с условиями договора, над суммой платы, процентов, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5 процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты.

#### 15.1.5. Особенности определения налоговой базы по договорам страхования

При определении налоговой базы *учитываются* доходы, полученные налогоплательщиком в виде страховых выплат, за исключением выплат, полученных:

1) по договорам обязательного страхования, осуществляемого в порядке, установленном законодательством РФ;

2) по договорам добровольного страхования жизни (за исключением договоров добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством РФ) в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста или срока, либо в случае наступления иного события, если по условиям такого договора страховые взносы уплачиваются налогоплательщиком и если суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных им страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную путем последовательного суммирования произведений сумм страховых взносов, внесенных со дня заключения договора страхования ко дню окончания каждого года действия такого договора добровольного страхования жизни (включительно), и действовавшей в соответствующий год среднегодовой ставки рефинансирования ЦБ РФ. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

Для определения налоговой базы среднегодовая ставка рефинансирования ЦБ РФ определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин ставок рефинансирования, действовавших на 1-е число каждого календарного месяца года действия договора страхования жизни, на количество суммируемых величин ставок рефинансирования ЦБ РФ.

В случаях **досрочного расторжения** договоров добровольного страхования жизни (за исключением случаев до-



срочного расторжения договоров добровольного страхования жизни по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическим лицам денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями указанных договоров выплате при досрочном расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных налогоплательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты;

3) по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью и (или) возмещения медицинских расходов застрахованного лица (за исключением оплаты стоимости санаторно-курортных путевок);

4) по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством РФ.

В случаях расторжения договоров добровольного пенсионного страхования (за исключением случаев расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическому лицу денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями договора выплате при расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных налогоплательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

В случае расторжения договора добровольного пенсионного страхования (за исключением случаев расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) при определении налоговой базы учитываются уплаченные физическим лицом по этому договору суммы страховых взносов, в отношении которых ему был предоставлен социальный налоговый вычет, указанный в подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ.

При этом страховая организация при выплате физическому лицу денежных (выкупных) сумм по договору добровольного пенсионного страхования обязана удержать сумму налога, исчисленную с суммы дохода, равной сумме страховых взносов, уплаченных физическим лицом по этому договору, за каждый календарный год, в котором налогопла-

тельщик имел право на получение социального налогового вычета, указанного в подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ.

В случае если налогоплательщик предоставил справку, выданную налоговым органом по месту жительства налогоплательщика, подтверждающую неполучение налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждающую факт получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, указанного в подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ, страховая организация соответственно не удерживает сумму налога либо исчисляет сумму налога, подлежащую удержанию.

Форма справки, выдаваемой налоговым органом по месту жительства налогоплательщика, подтверждающей неполучение налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждающей факт получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, утверждается ФНС России.

При определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

По договору добровольного имущественного страхования (включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц и (или) страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств) при наступлении страхового случая доход налогоплательщика, подлежащий налогообложению, определяется в случаях:

— гибели или уничтожения застрахованного имущества (имущества третьих лиц) как разница между суммой полученной страховой выплаты и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения указанного договора (на дату наступления страхового случая — по договору страхования гражданской ответственности), увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов;

— повреждения застрахованного имущества (имущества третьих лиц) как разница между суммой полученной страховой выплаты и расходами, необходимыми для проведения ремонта (восстановления) этого имущества (в случае, если ремонт не осуществлялся), или стоимостью ремонта (восстановления) этого имущества (в случае осуществления ремонта), увеличенными на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов.

Обоснованность расходов, необходимых для проведения ремонта (восстановления) застрахованного имущества в случае, если ремонт (восстановление) не производился, подтверждается документом (калькуляцией, заключением, актом), составленным страховщиком или независимым экспертом (оценщиком).

Обоснованность расходов на произведенный ремонт (восстановление) застрахованного имущества подтверждается следующими документами:

- 1) договором (копией договора) о выполнении соответствующих работ (об оказании услуг);
- 2) документами, подтверждающими принятие выполненных работ (оказанных услуг);
- 3) платежными документами, оформленными в установленном порядке, подтверждающими факт оплаты работ (услуг).

При этом не учитываются в качестве дохода суммы возмещенных страхователю или понесенных страховщиками расходов, произведенных в связи с расследованием обстоятельств наступления страхового случая, установлением размера ущерба, осуществлением судебных расходов, а также иных расходов, осуществленных в соответствии с действующим законодательством и условиями договора имущественного страхования.

#### **15.1.6. Особенности определения налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами**

Особенности определения налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами, установлены ст. 213.1 НК РФ. Статья введена Федеральным законом от

29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.

При определении налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами, *не учитываются*:

— страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые организациями и иными работодателями в соответствии с законодательством РФ;

— накопительная часть трудовой пенсии;

— суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в свою пользу;

— суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;

— суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц.

При определении налоговой базы *учитываются*:

1) суммы пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;

2) суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц;

3) денежные (выкупные) суммы за вычетом сумм платежей (взносов), внесенных физическим лицом в свою пользу, которые подлежат выплате в соответствии с пенсионными правилами и условиями договоров негосударственного пенсионного обеспечения, заключенных с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, в случае досрочного расторжения

указанных договоров (за исключением случаев их досрочного расторжения по причинам, не зависящим от воли сторон, или перевода выкупной суммы в другой негосударственный пенсионный фонд), а также в случае изменения условий указанных договоров в отношении срока их действия.

Указанные суммы подлежат налогообложению у источника выплат.

Внесенные физическим лицом по договору негосударственного пенсионного обеспечения суммы платежей (взносов), в отношении которых физическому лицу был предоставлен социальный налоговый вычет, указанный в подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ, подлежат налогообложению при выплате денежной (выкупной) суммы (за исключением случаев досрочного расторжения указанного договора по причинам, не зависящим от воли сторон, или перевода денежной (выкупной) суммы в другой негосударственный пенсионный фонд).

При этом негосударственный пенсионный фонд при выплате физическому лицу денежных (выкупных) сумм обязан удержать сумму налога, исчисленную с суммы дохода, равной сумме платежей (взносов), уплаченных физическим лицом по этому договору, за каждый календарный год, в котором налогоплательщик имел право на получение социального налогового вычета, указанного в подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ.

В случае если налогоплательщик предоставил справку, выданную налоговым органом по месту жительства налогоплательщика, подтверждающую неполучение налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждающую факт получения налогоплательщиком суммы социального налогового вычета, указанного в подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ, негосударственный пенсионный фонд соответственно не удерживает либо исчисляет сумму налога, подлежащую удержанию.

#### **15.1.7. Особенности уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации**

Сумма налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации, полученных в виде *дивидендов*, определяется с учетом следующих особенностей.

Сумма налога в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов по ставке 6%. При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами РФ, вправе *уменьшить* сумму налога, исчисленную в соответствии с гл. 23 НК РФ, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, только в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

В случае если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную в соответствии с гл. 23 НК РФ, полученная разница не подлежит возврату из бюджета.

Если источником дохода налогоплательщика, полученного в виде дивидендов, является российская организация, то она признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по ставке 6%.

#### **15.1.8. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога по операциям с ценными бумагами, с ФИСС, при получении доходов в виде процентов по вкладам в банках, по операциям РЕПО и займа ценными бумагами**

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и по операциям с ФИСС установлены в ст. 214.1 НК РФ.

При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами и по операциям с ФИСС учитываются доходы, полученные по следующим операциям (п. 1 ст. 214.1 НК РФ):

- 1) с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ);
- 2) с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ;
- 3) с ФИСС, обращающимися на организованном рынке;
- 4) с ФИСС, не обращающимися на организованном рынке.

Отнесение ценных бумаг и ФИСС к обращающимся и не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг осуществляется на дату реализации ценной бумаги,

ФИСС, включая получение суммы вариационной маржи и премии по контрактам.

Порядок отнесения объектов гражданских прав к ценным бумагам устанавливается законодательством РФ и применимым законодательством иностранных государств.

К **ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ**, в целях гл. 23 НК РФ относятся:

1) ценные бумаги, допущенные к торгам российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, в том числе на фондовой бирже;

2) инвестиционные паи открытых паевых инвестиционных фондов (ПИФ), управление которыми осуществляют российские управляющие компании;

3) ценные бумаги иностранных эмитентов, допущенные к торгам на иностранных фондовых биржах.

Указанные ценные бумаги (за исключением инвестиционных паев открытых ПИФ, управление которыми осуществляют российские управляющие компании) в целях гл. 23 НК РФ относятся к ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, если по ним рассчитывается рыночная котировка ценной бумаги. Под **рыночной котировкой ценной бумаги** понимается:

1) средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение одного торгового дня через российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу, — для ценных бумаг, допущенных к торгам такого организатора торговли на рынке ценных бумаг, на фондовой бирже;

2) цена закрытия по ценной бумаге, рассчитываемая иностранной фондовой биржей по сделкам, совершенным в течение одного торгового дня через такую биржу, — для ценных бумаг, допущенных к торгам на иностранной фондовой бирже.

При отсутствии информации о средневзвешенной цене ценной бумаги у российского организатора торговли на рынке ценных бумаг, включая фондовую биржу (цене закрытия по ценной бумаге, рассчитываемой иностранной фондовой биржей), на дату ее реализации рыночной котировкой признается средневзвешенная цена (цена закрытия), сложившаяся на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились хотя бы один раз в течение последних трех месяцев.

В целях гл. 23 НК РФ **финансовым инструментом срочных сделок (ФИСС)** признается договор, являющийся производным финансовым инструментом в соответствии с Федеральным законом от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», за исключением договора, предусматривающего обязанность сторон или стороны договора периодически или одновременно уплачивать денежные суммы в случае предъявления требований другой стороной в зависимости от изменения значений величин, составляющих официальную статистическую информацию, от наступления обстоятельства, свидетельствующего о неисполнении или ненадлежащем исполнении одним или несколькими юридическими лицами, государствами или муниципальными образованияами своих обязательств, от физических, биологических и (или) химических показателей состояния окружающей среды, от иного обстоятельства, которое прямо не предусмотрено указанным Федеральным законом, а также от изменения значений величин, определяемых на основании совокупности вышеуказанных показателей.

Отнесение финансовых инструментов срочных сделок к обращающимся на организованном рынке осуществляется в соответствии с требованиями, установленными п. 3 ст. 301 НК РФ.

В целях гл. 23 НК РФ к **финансовым инструментам срочных сделок, не обращающимся на организованном рынке**, относятся опционные контракты, не обращающиеся на организованном рынке.

В целях гл. 23 НК РФ ценные бумаги также признаются *реализованными (приобретенными)* в случае прекращения обязательств налогоплательщика передать (принять) соответствующие ценные бумаги зачетом встречных однородных требований, в том числе при осуществлении клиринга в соответствии с законодательством РФ.

*Однородными* признаются требования по передаче имеющих одинаковый объем прав ценных бумаг одного эмитента, одного вида, одной категории (типа) или одного паевого инвестиционного фонда (для инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов).

При этом зачет встречных однородных требований должен в соответствии с законодательством РФ подтверждаться документами о прекращении обязательств по передаче (принятию) ценных бумаг, в том числе отчетами клиринговой организации, лиц, осуществляющих брокерскую де-



тельность, или управляющих, которые в соответствии с законодательством РФ оказывают налогоплательщику клиринговые, брокерские услуги или осуществляют доверительное управление в интересах налогоплательщика.

В целях ст. 214.1 НК РФ **доходами по операциям с ценными бумагами** признаются доходы от реализации (погашения) ценных бумаг, полученные в налоговом периоде.

Доходы в виде процента (купона, дисконта), полученные в налоговом периоде по ценным бумагам, *включаются* в доходы по операциям с ценными бумагами, если иное не предусмотрено ст. 214.1 НК РФ.

**Доходами по операциям с ФИСС** признаются доходы от реализации ФИСС, полученные в налоговом периоде, включая полученные суммы вариационной маржи и премии по контрактам. При этом доходами по операциям с базисным активом ФИСС признаются доходы, полученные от поставки базисного актива при исполнении таких сделок.

Доходы по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на ОРЦБ, с ФИСС, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке, осуществляемым доверительным управляющим (за исключением управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим ПИФ) в пользу выгодоприобретателя — физического лица, включаются в доходы выгодоприобретателя по операциям, перечисленным в подп. 1–4 п. 1 ст. 214.1 НК РФ соответственно.

Доходы по операциям с базисным активом ФИСС *включаются*:

1) в доходы по операциям с ценными бумагами, если базисным активом ФИСС являются ценные бумаги;

2) в доходы по операциям с ФИСС, если базисным активом ФИСС являются другие ФИСС;

3) в другие доходы налогоплательщика в зависимости от вида базисного актива, если базисным активом ФИСС не являются ценные бумаги или ФИСС.

Включение доходов по операциям с базисным активом в доходы по операциям с ценными бумагами и в доходы по операциям с ФИСС, указанные в п. 1 и 2, осуществляется с учетом того, являются соответствующие ценные бумаги и ФИСС обращающимися или не обращающимися на организованном рынке.

В целях ст. 214.1 НК РФ **расходами по операциям с ценными бумагами** и расходами по операциям с ФИСС признаются документально подтвержденные и фактически осуществленные налогоплательщиком расходы, связанные с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг, с совершением операций с ФИСС, с исполнением и прекращением обязательств по таким сделкам. К указанным расходам относятся:

1) суммы, уплачиваемые эмитенту ценных бумаг (управляющей компании ПИФ) в оплату размещаемых (выдаваемых) ценных бумаг, а также суммы, уплачиваемые в соответствии с договором купли-продажи ценных бумаг, в том числе суммы купона;

2) суммы уплаченной вариационной маржи и (или) премии по контрактам, а также иные периодические или разовые выплаты, предусмотренные условиями ФИСС;

3) оплата услуг, оказываемых профессиональными участниками рынка ценных бумаг, а также биржевыми посредниками и клиринговыми центрами;

4) надбавка, уплачиваемая управляющей компании ПИФ при приобретении инвестиционного пая ПИФ, определяемая в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах;

5) скидка, уплачиваемая управляющей компании ПИФ при погашении инвестиционного пая ПИФ, определяемая в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах;

6) расходы, возмещаемые профессиональному участнику рынка ценных бумаг, управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составленным ПИФ;

7) биржевой сбор (комиссия);

8) оплата услуг лиц, осуществляющих ведение реестра;

9) налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им ценных бумаг в порядке наследования;

10) налог, уплаченный налогоплательщиком при получении им в порядке дарения акций, паев в соответствии с п. 18.1 ст. 217 НК РФ;

11) суммы процентов, уплаченные налогоплательщиком по кредитам и займам, полученным для совершения сделок с ценными бумагами (включая проценты по кредитам и займам для совершения маржинальных сделок), в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей на дату вы-

платы процентов ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, — для кредитов и займов, выраженных в рублях, и исходя из 9% — для кредитов и займов, выраженных в иностранной валюте;

12) другие расходы, непосредственно связанные с операциями с ценными бумагами, с ФИСС, а также расходы, связанные с оказанием услуг профессиональными участниками рынка ценных бумаг, управляющими компаниями, осуществляющими доверительное управление имуществом, составляющим ПИФ, в рамках их профессиональной деятельности.

Учет расходов по операциям с ценными бумагами и расходов по операциям с ФИСС для целей определения налоговой базы по соответствующим операциям осуществляется в порядке, установленном ст. 214.1 НК РФ.

В целях ст. 214.1 НК РФ **финансовый результат по операциям с ценными бумагами и по операциям с ФИСС** определяется как доходы от операций за вычетом соответствующих вышеуказанных расходов. При этом расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по операциям с ценными бумагами или по операциям с ФИСС, обращающимися или не обращающимися на организованном рынке, либо на уменьшение соответствующего вида дохода, распределяются *пропорционально* доле каждого вида дохода.

Финансовый результат определяется по каждой операции и по каждой совокупности операций, указанных соответственно в подп. 1—4 п. 1 ст. 214.1 НК РФ. Финансовый результат определяется по окончании налогового периода (за исключением отдельных случаев его определения налоговыми агентами). При этом расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по операциям с ценными бумагами или по операциям с ФИСС, обращающимися или не обращающимися на организованном рынке, либо на уменьшение соответствующего вида дохода, распределяются пропорционально доле каждого вида дохода и включаются в расходы при определении финансового результата налоговым агентом по окончании налогового периода, а также в случае прекращения действия до окончания налогового периода последнего договора налогоплательщика, заключенного с лицом, выступающим налоговым агентом в соответствии со ст. 214.1 НК РФ. Если в налоговом периоде, в котором осуществлены указанные

расходы, доходы соответствующего вида отсутствуют, то расходы принимаются в том налоговом периоде, в котором признаются доходы.

Отрицательный финансовый результат, полученный в налоговом периоде по отдельным операциям с ценными бумагами, ФИСС, *уменьшает* финансовый результат, полученный в налоговом периоде по совокупности соответствующих операций. При этом по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, сумма отрицательного финансового результата, уменьшающая финансовый результат по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, определяется с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг.

При поставке ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ, являющихся базисным активом ФИСС, финансовый результат от операций с таким базисным активом у налогоплательщика, осуществляющего такую поставку, определяется исходя из цены, по которой осуществляется поставка ценных бумаг в соответствии с условиями договора.

Отрицательный финансовый результат, полученный в налоговом периоде по отдельным операциям с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ, которые на момент их приобретения относились к ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, может уменьшать финансовый результат, полученный в налоговом периоде по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ.

Отрицательный финансовый результат по каждой совокупности операций, указанных в подп. 1–4 п. 1 ст. 214.1 НК РФ, признается убытком. Учет убытков по операциям с ценными бумагами и по операциям с ФИСС осуществляется в порядке, установленном ст. 214.1 и 220.1 НК РФ.

Особенности определения доходов и расходов для определения финансового результата *отдельным* по операциям с ценными бумагами и по операциям с ФИСС устанавливаются п. 13 с. 214.1 НК РФ.

При определении финансового результата по операциям с ценными бумагами доходы от купли-продажи (погашения) государственных казначейских обязательств, облигаций и других государственных ценных бумаг бывшего СССР, государств — участников Союзного государства и субъектов РФ, а также облигаций и ценных бумаг, выпущенных по решению представительных органов местного

самоуправления, учитываются *без процентного (купонного) дохода*, выплачиваемого налогоплательщику, который облагается по ставке иной, чем это предусмотрено п. 1 ст. 224 НК РФ (20%), и выплата которого предусмотрена условиями выпуска такой ценной бумаги.

При реализации ценных бумаг расходы в виде стоимости приобретения ценных бумаг признаются по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

В случае если организацией-эмитентом был осуществлен *обмен (конвертация)* акций, при реализации акций, полученных налогоплательщиком в результате обмена (конвертации), в качестве документально подтвержденных расходов налогоплательщика признаются расходы по приобретению акций, которыми владел налогоплательщик до их обмена (конвертации).

При реализации акций (долей, паев), полученных налогоплательщиком *при реорганизации организаций*, расходами на их приобретение признается стоимость, определяемая в соответствии с п. 4–6 ст. 277 НК РФ, при условии документального подтверждения налогоплательщиком расходов на приобретение акций (долей, паев) реорганизуемых организаций.

В случае *обмена (конвертации) инвестиционных паев* одного ПИФ на инвестиционные паи другого ПИФ, осуществленного налогоплательщиком с российской управляющей компанией, осуществляющей на момент обмена (конвертации) управление указанными фондами, финансовый результат по такой операции не определяется до момента реализации (погашения) инвестиционных паев, полученных в результате обмена (конвертации). При реализации (погашении) инвестиционных паев, полученных налогоплательщиком в результате такого обмена (конвертации), в качестве документально подтвержденных расходов налогоплательщика признаются расходы по приобретению инвестиционных паев, которыми владел налогоплательщик до их обмена (конвертации).

При реализации (погашении) инвестиционных паев, приобретенных налогоплательщиком *при внесении имущества (имущественных прав)* в состав ПИФ, расходами на приобретение этих инвестиционных паев признаются документально подтвержденные расходы на приобретение имущества (имущественных прав), внесенного в состав ПИФ.

Если налогоплательщиком были приобретены в собственность (в том числе получены на безвозмездной основе или с частичной оплатой, а также в порядке дарения или наследования) ценные бумаги, при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) ценных бумаг в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при приобретении (получении) данных ценных бумаг, и сумма налога, уплаченного налогоплательщиком.

Если при получении налогоплательщиком ценных бумаг в порядке дарения или наследования налог не взимается, при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) ценных бумаг, полученных налогоплательщиком в порядке дарения или наследования, учитываются также документально подтвержденные расходы дарителя (наследодателя) на приобретение этих ценных бумаг.

При операциях выдачи и погашения инвестиционных паев ПИФ у управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим данный ПИФ, рыночной ценой признается расчетная стоимость инвестиционного пая, определяемая управляющей компанией в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах, без учета предельной границы колебаний.

Если в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах погашение инвестиционных паев ПИФ, ограниченных в обороте, осуществляется не по расчетной стоимости инвестиционного пая, рыночной ценой такого инвестиционного пая признается сумма денежной компенсации, подлежащей выплате в связи с погашением инвестиционного пая в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах, без учета предельной границы колебаний.

Если в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах выдача инвестиционных паев ПИФ, ограниченных в обороте, осуществляется *не по расчетной стоимости* инвестиционного пая, рыночной ценой такого инвестиционного пая признается сумма денежных средств, на которую выдается один инвестиционный пай и которая определена в соответствии с правилами доверительного управления ПИФ, без учета предельной границы колебаний.

При операциях купли-продажи инвестиционных паев ПИФ на организованном рынке рыночной ценой признается цена инвестиционного пая, сложившаяся на ОРЦБ, с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг.

При операциях купли-продажи инвестиционных паев закрытых и интервальных ПИФ, не обращающихся на организованном рынке, рыночной ценой инвестиционного пая признается цена, определяемая для таких паев в соответствии с п. 4 ст. 212 НК РФ.

Суммы, уплаченные налогоплательщиком за приобретение базисного актива ФИСС, в том числе для его поставки при исполнении срочной сделки, признаются расходами при поставке (последующей реализации) базисного актива.

Суммы, уплаченные налогоплательщиком за приобретение ценных бумаг, в отношении которых предусмотрено частичное погашение номинальной стоимости ценной бумаги в период ее обращения, признаются расходами при таком частичном погашении пропорционально доле доходов, полученных от частичного погашения, в общей сумме, подлежащей погашению.

В целях ст. 214.1 НК РФ *налоговой базой* по операциям с ценными бумагами и по операциям с ФИСС признается *положительный* финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период.

Налоговая база по каждой совокупности операций, указанных в подп. 1–4 п. 1 ст. 214.1 НК РФ, определяется отдельно.

Сумма *убытка* по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ФИСС, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы.

Сумма *убытка* по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или

иные ФИСС, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, учитывается в пределах налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ.

Сумма убытка по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ФИСС, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, уменьшает налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ.

Сумма убытка по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ФИСС, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, и налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, учитывается в пределах налоговой базы по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке.

Сумма убытка по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых не являются ценные бумаги, фондовые индексы или иные ФИСС, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке.

Сумма убытка по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых *не являются* ценные бумаги, фондовые индексы или иные ФИСС, базисным активом которых являются ценные бумаги или фондовые индексы, полученного по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, после уменьшения налоговой базы по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, учитывается в пределах налоговой базы по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке.



Если в налоговом периоде налогоплательщиком получен убыток по совокупности операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, и убыток по совокупности операций с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, такие убытки учитываются *раздельно*.

Положения по убыткам применяются при определении налоговой базы по окончании налогового периода.

В случае прекращения до окончания налогового периода договора налогоплательщика с лицом, выступающим налоговым агентом в соответствии с НК РФ по операциям с ценными бумагами, осуществляемым в интересах налогоплательщика, налоговая база по соответствующим доходам определяется с учетом положений по убыткам.

Налогоплательщики, получившие убытки в предыдущих налоговых периодах по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, от операций с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, вправе уменьшить налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, соответственно в текущем налоговом периоде на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущие периоды).

При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных ст. 214.1 и 220.1 НК РФ.

Суммы убытка, полученные по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Суммы убытка, полученные по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке.

*Не допускается* перенос на будущие периоды убытков, полученных по операциям с ценными бумагами, *не обращающимися* на ОРЦБ, и по операциям с ФИСС, *не обращающимися* на организованном рынке.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученных в предыдущих налоговых периодах убытков. При этом убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен полностью или частично на следующий год из последующих девяти лет.

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

Налогоплательщик *обязан* хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Учет убытков в соответствии со ст. 220.1 НК РФ осуществляется налогоплательщиком при представлении налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами и по операциям с ФИСС, осуществляемым *доверительным управляющим*, определяется в общем порядке с учетом следующих требований. Суммы, уплаченные по договору доверительного управления доверительному управляющему в виде вознаграждения и компенсации произведенных им расходов по осуществленным операциям с ценными бумагами, ФИСС, учитываются как расходы, уменьшающие доходы от соответствующих операций. При этом, если учредитель доверительного управления не является выгодоприобретателем по договору доверительного управления, такие расходы принимаются при исчислении финансового результата только у выгодоприобретателя. Если договор доверительного управления предусматривает несколько выгодоприобретателей, распределение между ними доходов по операциям с ценными бумагами и (или) по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, осуществляемых доверительным управляющим в пользу выгодоприобретателя, осуществляется исходя из условий договора доверительного управления. В случае, если при осуществлении доверительного управления совершаются операции с ценными бумагами, обращающимися и (или) не обращающимися на ОРЦБ, и (или) с ФИСС, обращающимися и (или) не обращающимися на организованном рынке, а также если в процессе доверительного управле-

ния возникают иные виды доходов (в том числе доходы в виде дивидендов, процентов), налоговая база определяется *отдельно* по операциям с ценными бумагами, обращающимися или не обращающимися на ОРЦБ, по операциям с ФИСС, обращающимися или не обращающимися на организованном рынке, и по каждому виду дохода. При этом расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по операциям с ценными бумагами, обращающимися или не обращающимися на ОРЦБ, или на уменьшение дохода по операциям с ФИСС, обращающимися или не обращающимися на организованном рынке, или на уменьшение соответствующего вида дохода, распределяются пропорционально доле каждого вида дохода. Отрицательный финансовый результат по отдельным операциям с ценными бумагами, осуществляемым доверительным управляющим в налоговом периоде, уменьшает финансовый результат по совокупности соответствующих операций. При этом финансовый результат определяется *раздельно* по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, и по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ. Отрицательный финансовый результат по отдельным операциям с ФИСС, осуществляемым доверительным управляющим в налоговом периоде, уменьшает финансовый результат по совокупности соответствующих операций. При этом финансовый результат определяется *раздельно* по операциям с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, и по операциям с ФИСС, не обращающимися на организованном рынке. Доверительный управляющий признается налоговым агентом по отношению к лицу, в интересах которого осуществляется доверительное управление в соответствии с договором доверительного управления.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами и по операциям с ФИСС определяется *по окончании налогового периода*, за исключением нижеуказанных случаев определения налоговой базы налоговыми агентами (п. 18 ст. 214.1 НК РФ).

Налоговый агент (доверительный управляющий, брокер, лицо, осуществляющее операции по договору поручения, договору комиссии, агентскому договору в пользу налогоплательщика, иное лицо, признаваемое налоговым агентом в соответствии с НК РФ) определяет налоговую базу налогоплательщика по всем видам доходов от операций,

осуществляемых налоговым агентом в пользу налогоплательщика. При этом доверительный управляющий, брокер, лицо, осуществляющее операции по договору поручения, договору комиссии, агентскому договору в пользу налогоплательщика, иное лицо, признаваемое налоговым агентом в соответствии с НК РФ, признается налоговым агентом по суммам налога, недоудержанным эмитентом ценных бумаг, в том числе в случае совершения в пользу налогоплательщика операций, налоговая база по которым определяется в соответствии со ст. 214.3 и 214.4 НК РФ.

Исчисление, удержание и уплата суммы налога осуществляются налоговым агентом по окончании налогового периода, а также *до истечения налогового периода* или до истечения срока действия договора доверительного управления в порядке, установленном гл. 23 НК РФ.

Под выплатой денежных средств в целях п. 18 ст. 214.1 НК РФ понимаются выплата налоговым агентом наличных денежных средств налогоплательщику или третьему лицу по требованию налогоплательщика, а также перечисление денежных средств на банковский счет налогоплательщика или на счет третьего лица по требованию налогоплательщика.

Выплатой дохода в натуральной форме в целях п. 18 ст. 214.1 НК РФ признается передача налоговым агентом налогоплательщику ценных бумаг со счета депо (лицевого счета) налогового агента или счета депо (лицевого счета) налогоплательщика, по которым налоговый агент наделен правом распоряжения. Выплатой дохода в натуральной форме в целях п. 18 ст. 214.1 НК РФ не признается передача налоговым агентом ценных бумаг по требованию налогоплательщика, связанная с исполнением последним сделок с ценными бумагами, при условии, если денежные средства по соответствующим сделкам в полном объеме поступили на счет (в том числе банковский счет) налогоплательщика, открытый у данного налогового агента.

При выплате налоговым агентом денежных средств (дохода в натуральной форме) до истечения налогового периода или до истечения срока действия договора доверительного управления налог исчисляется с налоговой базы, определяемой в общем порядке.

Для определения налоговой базы налоговый агент производит расчет финансового результата для налогоплательщика, которому выплачиваются денежные средства

или доход в натуральной форме, *на дату выплаты дохода*. При этом, если сумма выплачиваемых налогоплательщику денежных средств не превышает рассчитанную для него сумму в размере финансового результата по операциям, по которым доверительный управляющий (брокер, лицо, совершающее операции по договору поручения, договору комиссии, агентскому договору в пользу налогоплательщика, иное лицо, признаваемое налоговым агентом в соответствии с НК РФ) выступает налоговым агентом, налог уплачивается с суммы выплаты.

При выплате дохода в натуральной форме сумма выплаты определяется в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов на приобретение передаваемых налогоплательщику ценных бумаг.

Если сумма выплачиваемых налогоплательщику денежных средств *превышает* рассчитанную для него сумму финансового результата по операциям, по которым доверительный управляющий (брокер, лицо, совершающее операции по договору поручения, договору комиссии, агентскому договору в пользу налогоплательщика, иное лицо, признаваемое налоговым агентом в соответствии с НК РФ) выступает налоговым агентом, налог уплачивается со всей суммы, соответствующей рассчитанной для данного налогоплательщика сумме финансового результата по операциям, по которым доверительный управляющий (брокер, лицо, совершающее операции по договору поручения, договору комиссии, агентскому договору в пользу налогоплательщика, иное лицо, признаваемое налоговым агентом в соответствии с НК РФ) выступает налоговым агентом.

При выплате налогоплательщику налоговым агентом денежных средств (дохода в натуральной форме) *более одного раза* в течение налогового периода исчисление суммы налога производится нарастающим итогом с зачетом ранее уплаченных сумм налога.

При наличии у налогоплательщика разных видов доходов (в том числе доходов, облагаемых налогом по разным ставкам) по операциям, осуществляемым налоговым агентом в пользу налогоплательщика, очередность их выплаты налогоплательщику в случае выплаты денежных средств (дохода в натуральной форме) до истечения налогового периода (до истечения срока действия договора доверительного управления) устанавливается по соглашению налогоплательщика и налогового агента.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога (полностью или частично) налоговый агент (брокер, доверительный управляющий, лицо, совершающее операции по договору поручения, договору комиссии, агентскому договору в пользу налогоплательщика, иное лицо, признаваемое налоговым агентом в соответствии с НК РФ) в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме уведомляет налоговый орган по месту своего учета о невозможности указанного удержания и сумме задолженности налогоплательщика. Уплата налога в этом случае производится налогоплательщиком самостоятельно в соответствии со ст. 228 НК РФ.

Налоговые агенты исчисляют, удерживают и перечисляют удержанный у налогоплательщика налог не позднее *одного месяца* с даты окончания налогового периода или с даты выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг).

Вычет в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов предоставляется налогоплательщику при исчислении и уплате налога у налогового агента (брокера, доверительного управляющего, управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим ПИФ, или у иного лица, совершающего операции по договору поручения, договору комиссии, агентскому договору или по иному подобному договору в пользу налогоплательщика) либо по окончании налогового периода при представлении налоговой декларации в налоговый орган.

Особенности определения налоговой базы по операциям РЕПО с ценными бумагами и по операциям займа ценными бумагами устанавливаются ст. 214.3 и 214.4 НК РФ соответственно.

Особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде *процентов, получаемых по вкладам в банках*, установлены в ст. 214.2 НК РФ. В отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, налоговая база определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5 процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты, а по вкладам

в иностранной валюте — исходя из 9% годовых, если иное не предусмотрено гл. 23 НК РФ.

Особенности определения налоговой базы по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги, установлены в ст. 214.3 НК РФ, а по операциям займа ценными бумагами — в ст. 214.4 НК РФ.

#### **15.1.9. Особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан**

*Не подлежат налогообложению* доходы:

1) глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с дипломатической и консульской службой этих физических лиц;

2) административно-технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами РФ или не проживают в Российской Федерации постоянно, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с работой указанных физических лиц в этих представительствах;

3) обслуживающего персонала представительств иностранного государства, которые не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, полученные ими по своей службе в представительстве иностранного государства;

4) сотрудников международных организаций — в соответствии с уставами этих организаций.

Эти положения действуют в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении лиц, перечисленных в п. 1—3, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) РФ. Перечень иностранных государств (международных организаций), в отношении граждан (сотрудников) которых применяются указанные нормы, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Минфином России (Перечень утвержден приказом МИД России № 13748, МНС России № БГ-3-06/387 от 13 ноября 2000 г.).

### 15.1.10. Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

*Не подлежат налогообложению* (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц (см. ст. 217 НК РФ):

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством (к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам);

2) пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством, социальные доплаты к пенсиям, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ и законодательством субъектов РФ;

3) все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных:

— с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

— бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

— оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

— оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, а также спортивными судьями для участия в спортивных соревнованиях;

— увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

— гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;

— возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;



— исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и не более 2,5 тыс. руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в соответствии с законодательством РФ, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и не более 2,5 тыс. руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании;

4) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

5) алименты, получаемые налогоплательщиками;

6) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством РФ;

7) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства, средств массовой информации по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ, а также в виде премий, присужденных высшими должностными лицами субъектов РФ (руководителями высших исполнительных органов государственной власти субъектов РФ) за выдающиеся достижения в указанных областях, по перечням премий, утверждаемым высшими должностными лицами субъектов РФ (руководителями высших исполнительных органов государственной власти субъектов РФ);

8) суммы единовременных выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых (положения применяются также к доходам в натуральной форме):

— налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью независимо от источника выплаты;

— работодателями членам семьи умершего работника, бывшего работника, вышедшего на пенсию, или работнику, бывшему работнику, вышедшему на пенсию, в связи со смертью члена (членов) его семьи;

— налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи, оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), в соответствии с законодательством РФ о благотворительной деятельности в Российской Федерации;

— налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи, оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;

— налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, а также налогоплатель-

щикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории РФ, независимо от источника выплаты;

— работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка;

8.1) вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта РФ физическим лицам за оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты, а также за оказание содействия органам федеральной службы безопасности и федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность;

9) суммы полной или частичной компенсации (оплаты) работодателями своим работникам и (или) членам их семей, бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, инвалидам, не работающим в данной организации, стоимости приобретаемых путевок, за исключением туристских, на основании которых указанным лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися на территории РФ, а также суммы полной или частичной компенсации (оплаты) стоимости путевок для не достигших возраста 16 лет детей, на основании которых указанным лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися на территории РФ, предоставляемые:

— за счет средств организаций (индивидуальных предпринимателей), если расходы по такой компенсации (оплате) в соответствии с НК РФ не отнесены к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

— за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ;

— за счет средств, получаемых от деятельности, в отношении которой организации (индивидуальные предприниматели) применяют специальные налоговые режимы.

В целях гл. 23 НК РФ к санаторно-курортным и оздоровительным организациям относятся санатории, санаториии-

профилактории, профилактории, дома отдыха и базы отдыха, пансионаты, лечебно-оздоровительные комплексы, санаторные, оздоровительные и спортивные детские лагеря;

10) суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей, суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание. Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями и (или) общественными организациями инвалидов медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков;

11) стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями, стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами законодательной (представительной) или исполнительной власти РФ, органами субъектов РФ, благотворительными фондами, стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости;

12) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, — в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством об оплате труда работников;

13) доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории РФ, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде. Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления налогоплательщиком документа, выданного соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества;

14) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, — в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства (норма применяется к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась);

15) доходы, получаемые от реализации заготовленных физическими лицами дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов и других пригодных для употребления в пищу лесных ресурсов (пищевых лесных ресурсов), недревесных лесных ресурсов для собственных нужд;

16) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

17) доходы от реализации пушнины, мяса диких животных и иной продукции, получаемой физическими лицами при осуществлении любительской и спортивной охоты;

17.1) доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ, за соответствующий налоговый период 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 три года и более, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более. Освобождение не распространяется на доходы, получаемые физическими лицами от продажи ценных бумаг, а также на доходы от продажи имущества, непосредственно используемого индивидуальными предпринимателями в предпринимательской деятельности;

17.2) доходы, получаемые от реализации (погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций, указанных в п. 2 ст. 284.2 НК РФ, при условии, что на дату реализации (погашения) таких акций (долей участия) они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет;

18) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов;

18.1) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев. Доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами);

19) доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций:

— акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций (долей, паев), распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале;

— акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций при реорганизации, предусматривающей распределение акций (долей, паев) создаваемых организаций среди акционеров (участников, пайщиков) реорганизуемых организаций и (или) конвертацию (обмен) акций (долей, паев) реорганизуемой организации в акции (доли, паи) создаваемой организации либо организации, к которой осуществляется присоединение, в виде дополнительно и (или) взамен полученных акций (долей, паев);

20) призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами, в том числе спортсменами-инвалидами, за призовые места на следующих спортивных соревнованиях:

— Олимпийских, Паралимпийских и Сурдлимпийских играх, Всемирных шахматных олимпиадах, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов;

— чемпионатах, первенствах и кубках РФ от официальных организаторов;

21) суммы платы за обучение налогоплательщика по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, его профессиональную подготовку и переподготовку в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус;

22) суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов;

23) вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

24) доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками ЕНВД для отдельных видов деятельности, а также при налогообложении которых применяется УСН и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

25) суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, государств — участников Союзного государства и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления;

26) доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов, зарегистрированных в установленном порядке, и религиозных организаций;

27) доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, если:

— проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенный на пять процентных пунктов в течение периода, за который начислены указанные проценты;

— установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;

— проценты по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования РФ, увеличенную на пять процентных пунктов, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования РФ, увеличенную на пять процентных пунктов, прошло не более трех лет;

27.1) доходы в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, если:

— указанные плата, проценты выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5 процентных пунктов, в течение периода, за который начислены указанные плата, проценты;



— проценты, исходя из которых рассчитана сумма платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), проценты за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5 процентных пунктов, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по договору не повышался и с момента, когда процентная ставка по договору превысила ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5 процентных пунктов, прошло не более трех лет;

28) доходы, не превышающие 4 тыс. руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

— стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

— стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;

— суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

— возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов;

— стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях с целью рекламы товаров (работ, услуг);

— суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;

29) доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы, либо по месту прохождения военных сборов;

30) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта РФ, предусмотренном конституцией, уставом субъекта РФ и избираемом непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума РФ, референдума субъекта РФ, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума РФ, иных групп участников референдума субъекта РФ, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампании референдума;

31) выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) членам профсоюзов за счет членских взносов, за исключением вознаграждений и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей, а также выплаты, производимые молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий;

32) выигрыши по облигациям государственных займов РФ и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций;

33) помощь (в денежной и натуральной формах), а также подарки, которые получены ветеранами Великой Отечественной войны, инвалидами Великой Отечественной войны, вдовами военнослужащих, погибших в период войны с

Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовами умерших инвалидов Великой Отечественной войны и бывшими узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто, а также бывшими несовершеннолетними узниками концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны, в части, не превышающей 10 тыс. руб. за налоговый период;

34) средства материнского (семейного) капитала, направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей;

35) суммы, получаемые налогоплательщиками за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ на возмещение затрат (части затрат) на уплату процентов по займам (кредитам) (положения п. 35 распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г.);

36) суммы выплат на приобретение и (или) строительство жилого помещения, предоставленные за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

37) в виде сумм дохода от инвестирования, использованных для приобретения (строительства) жилых помещений участниками накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих в соответствии с Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 117-ФЗ «О накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих»;

37.1) суммы частичной оплаты за счет средств федерального бюджета стоимости нового автотранспортного средства в рамках эксперимента по стимулированию приобретения новых автотранспортных средств взамен вышедших из эксплуатации и сдаваемых на утилизацию;

38) взносы на софинансирование формирования пенсионных накоплений, направляемые для обеспечения реализации государственной поддержки формирования пенсионных накоплений в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений»;

39) взносы работодателя, уплачиваемые в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных нако-

плений», в сумме уплаченных взносов, но не более 12 тыс. руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателем;

40) суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

41) доходы в виде жилого помещения, предоставленного в собственность бесплатно на основании решения федерального органа исполнительной власти в случаях, предусмотренных Федеральным законом от 27 мая 1998 г. № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»;

42) средства, получаемые родителями, законными представителями детей, посещающих образовательные организации, в виде компенсации части родительской платы за содержание ребенка в образовательных организациях, реализующих основную общеобразовательную программу дошкольного образования;

43) доходы, полученные работниками в натуральной форме в качестве оплаты труда от организаций — сельскохозяйственных товаропроизводителей, определяемых в соответствии с п. 2 ст. 346.2 НК РФ, крестьянских (фермерских) хозяйств в виде сельскохозяйственной продукции их собственного производства и (или) работ (услуг), выполненных (оказанных) такими организациями и крестьянскими (фермерскими) хозяйствами в интересах работника, имущественных прав, переданных указанными организациями и крестьянскими (фермерскими) хозяйствами работнику.

Предусмотренное освобождение от налогообложения предоставляется за каждый фактически отработанный полный месяц в течение срока действия трудового договора (контракта) в календарном году при одновременном соблюдении следующих условий:

— общая сумма указанного дохода, полученного работником в соответствующем месяце, не превышает 4300 руб.;

— общая сумма указанного дохода, полученного работником в соответствующем месяце, не превышает величину заработной платы за этот месяц, которая может быть выплачена в неденежной форме в соответствии с трудовым законодательством;

— доход от реализации товаров (работ, услуг) у организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств за предыдущий календарный год не превышает 100 млн руб.

Если при соблюдении установленных ограничений общая сумма указанного дохода, полученного работником в соответствующем месяце, составляет менее 4300 руб., разница между этой суммой и фактически полученной суммой указанного дохода учитывается при расчете предельной суммы дохода в последующих месяцах календарного года;

44) доходы в натуральной форме в виде обеспечения питанием работников, привлекаемых для проведения сезонных полевых работ;

45) доходы в денежной или натуральной форме в виде оплаты стоимости проезда к месту обучения и обратно лицам, не достигшим 18 лет, обучающимся в российских дошкольных и общеобразовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию;

46) доходы в натуральной форме, полученные налогоплательщиками, пострадавшими от террористических актов на территории РФ, стихийных бедствий или от других чрезвычайных обстоятельств, в виде оказанных в их интересах услуг по обучению налогоплательщиков по основным и дополнительным общеобразовательным программам, содержанию налогоплательщиков в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо в иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус, в период указанного обучения, по профессиональной подготовке и переподготовке в указанных образовательных учреждениях, а также в виде оказанных в их интересах услуг по лечению и медицинскому обслуживанию и услуг санаторно-курортных организаций;

47) доходы, полученные налогоплательщиками в виде стоимости эфирного времени и (или) печатной площади, предоставленных им безвозмездно в соответствии с законодательством РФ о выборах и референдумах;

48) суммы пенсионных накоплений, учтенных в специальной части индивидуального лицевого счета, выплачиваемые правопреемникам умершего застрахованного лица;

48.1) доходы заемщика (правопреемника заемщика) в виде суммы задолженности по кредитному договору, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням, погашаемой кредитором-выгодоприобретателем за счет страхового возмещения по заключенным заемщиком

договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика, а также по заключенным заемщиком договорам страхования имущества, являющегося обеспечением обязательств заемщика (залогом), в пределах суммы задолженности заемщика по заемным (кредитным) средствам, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням;

49) доходы в денежной и натуральной формах, полученные спортсменами и членами спортивных команд, являющимися участниками XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, в связи с проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи. Документом, подтверждающим освобождение указанных доходов от налогообложения, является олимпийское удостоверение личности и аккредитации или паралимпийское удостоверение личности и аккредитации;

50) доходы в денежной и натуральной формах, полученные в период организации и период проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, установленные ст. 2 Федерального закона «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», физическими лицами, заключившими трудовой договор с маркетинговым партнером Международного олимпийского комитета на выполнение работ, связанных с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, и являющимися временным персоналом XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи в соответствии со ст. 10.1 указанного Федерального закона, от организаций, являющихся организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи или маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета в соответствии со ст. 3 и 3.1 указанного Федерального закона. Основаниями для освобождения таких доходов от налогообложения являются:

— для доходов, полученных в период организации XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, установленный ч. 1 ст. 2 ука-

занного Федерального закона, — осуществление деятельности на основании трудового договора на выполнение работ, связанных с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, заключенного с маркетинговым партнером Международного олимпийского комитета, и договора, который заключен между автономной некоммерческой организацией «Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи» и маркетинговым партнером Международного олимпийского комитета, связан с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи и неотъемлемой частью которого является утвержденный список соответствующих граждан, или на основании списков временного персонала официальных вещательных компаний, представленных иностранным организатором XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи в соответствии со ст. 3 указанного Федерального закона автономной некоммерческой организации «Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи»;

— для доходов, полученных в период проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, установленный ч. 2 ст. 2 указанного Федерального закона, — олимпийское удостоверение личности и аккредитации или паралимпийское удостоверение личности и аккредитации;

51) доходы в натуральной форме в виде оплаты расходов на оформление и выдачу виз, приглашений и иных аналогичных документов, стоимости проезда, проживания, питания, обучения, услуг связи, форменной одежды и вещевого имущества, транспортного обеспечения, лингвистического сопровождения, сувенирных изделий, содержащих символику XXII Олимпийских зимних игр и (или) XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, полученные от автономной некоммерческой организации «Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи» или администрации города Сочи в период организации и период проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, установленные ст. 2 Федерального закона «Об ор-

ганизации 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»:

— представителями Международного олимпийского комитета;

— представителями Международного паралимпийского комитета;

— представителями национальных олимпийских комитетов;

— представителями национальных паралимпийских комитетов;

— представителями международных спортивных федераций;

— представителями национальных спортивных федераций;

— физическими лицами, получившими олимпийское удостоверение личности и аккредитации или паралимпийское удостоверение личности и аккредитации;

— физическими лицами, привлекаемыми автономной некоммерческой организацией «Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи» или администрацией города Сочи в качестве волонтеров для участия в организации и (или) проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи;

— физическими лицами, заключившими трудовой договор с автономной некоммерческой организацией «Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи».

К доходам указанных лиц, не подлежащим налогообложению, относятся также суммы страховых премий (страховых взносов) по всем видам страхования, если эти суммы внесены автономной некоммерческой организацией «Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи» по договорам страхования в пользу указанных лиц, в том числе суммы страховых премий (страховых взносов) по видам страхования, установленным соглашением, заключенным Международным олимпийским комитетом с Олимпийским комитетом России и городом Сочи, на проведение XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи и суммы страховых выплат, полученные указанными лицами на основании данных условий.



## 15.2. Налоговые вычеты

### 15.2.1. Стандартные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы *по доходам, облагаемым по налоговой ставке 13%*, налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов (см. ст. 218 НК РФ):

1) *в размере 3 тыс. руб.* за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

— лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

— лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС из числа лиц, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных), военнослужащих и военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных к выполнению работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от места дислокации указанных лиц и выполняемых ими работ, а также лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, проходивших (проходящих) службу в зоне отчуждения, лиц, эвакуированных из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС и переселенных из зоны отселения либо выехавших в добровольном порядке из указанных зон, лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от времени, прошедшего со дня проведения операции по трансплантации костного мозга и времени развития у этих лиц в этой связи инвалидности;

— лиц, принимавших в 1986–1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйствен-

ных животных, и в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных);

— военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ;

— лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, в том числе граждан, уволенных с военной службы, проходивших в 1986—1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

— военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на военные сборы и принимавших участие в 1988—1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;

— ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, из числа лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957—1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949—1956 гг., лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1959—1961 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии на производственном объединении «Маяк» в 1957 г., лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного за-

грязнения (при этом к выехавшим добровольно гражданам относятся лица, выехавшие в период с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также лица, выехавшие в период с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча), лиц, проживающих в населенных пунктах, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности), лиц, выехавших добровольно на новое место жительства из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности);

— лиц, непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 г.;

— лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях штатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия;

— лиц, непосредственно участвовавших в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны (Министерством обороны РФ);

— лиц, непосредственно участвовавших в работах (в том числе военнослужащих) по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г.;

— лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;

- 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 или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих;

2) налоговый вычет *в размере 500 руб.* за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных Орденом Славы трех степеней;

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

- участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;

- лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания;

- бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;

- инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;

- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ,

связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

— младший и средний медицинский персонал, врачей и других работников лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получивших сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986 г., а также лиц, пострадавших в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющихся источником ионизирующих излучений;

— лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей;

— рабочих и служащих, а также бывших военнослужащих и уволившихся со службы лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получивших профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

— лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957—1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949—1956 гг.;

— лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывших военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения. При этом к выехавшим добровольно лицам относятся лица, выехавшие с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производствен-

ном объединении «Маяк», а также выехавшие с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;

— лиц, эвакуированных (в том числе выехавших добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенных (переселяемых), в том числе выехавших добровольно, из зоны отселения в 1986 г. и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития;

— родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

— граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, а также граждан, принимавших участие в соответствии с решениями органов государственной власти РФ в боевых действиях на территории РФ;

3) налоговый вычет *в размере 400 руб.* за каждый месяц налогового периода распространяется на те категории налогоплательщиков, которые не перечислены выше, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%) налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 40 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 тыс. руб., данный налоговый вычет не применяется;

4) налоговый вычет *в размере 600 руб.* за каждый месяц налогового периода распространяется:

— на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругами родителей;

— каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются опекунами или попечителями, приемными родителями.

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%) налоговым агентом, представляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 40 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 тыс. руб., данный налоговый вычет не применяется.

Налоговый вычет, установленный подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов родителей, опекунов или попечителей, приемных родителей.

Указанный налоговый вычет *удваивается* в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям налоговый вычет производится *в двойном размере*. Предоставление указанного налогового вычета вдовам (вдовцам), одиноким родителям *прекращается* с месяца, следующего за месяцем вступления их в брак.

Указанный налоговый вычет предоставляется вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет. При этом иностранным физическим лицам, у которых ребенок (дети) находится (находятся) за пределами Российской Федерации, такой вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети).

Под **одинокими родителями** для целей гл. 23 НК РФ понимается один из родителей, не состоящий в зарегистрированном браке.

Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), или с месяца вступления

в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) вышеуказанного возраста, или в случае истечения срока действия либо досрочного расторжения договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, или в случае смерти ребенка (детей). Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в образовательном учреждении и (или) учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения.

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется *максимальный* из соответствующих вычетов.

Стандартный налоговый вычет в размере 600 руб. предоставляется независимо от предоставления стандартного налогового вычета в размерах 3000 руб., 500 руб. и 400 руб.

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

В случае начала работы налогоплательщика *не с первого месяца налогового периода* налоговые вычеты в размере 400 руб. и 600 руб. предоставляются по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись налоговые вычеты. Сумма полученного дохода подтверждается справкой о полученных налогоплательщиком доходах, выданной налоговым агентом.

Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику *не предоставлялись* или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено НК РФ, то по окончании налогового периода на основании налоговой декларации и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов.

### 15.2.2. Социальные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы *по доходам, облагаемым по налоговой ставке 13%*, налогоплательщик имеет право на получение следующих социальных налоговых вычетов (см. ст. 219 НК РФ):



1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, — в размере фактически произведенных расходов, но *не более 25% 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 в пределах максимальной величины социального налогового вычета, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но *не более 50 тыс. руб.* на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя).

Право на получение указанного социального налогового вычета распространяется на налогоплательщиков, осуществлявших обязанности опекуна или попечителя над гражданами, бывшими их подопечными, после прекращения опеки или попечительства в случаях оплаты налогоплательщиками обучения указанных граждан в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также предоставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение. Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

Социальный налоговый вычет *не применяется* в случае, если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

Право на получение указанного социального налогового вычета распространяется также на налогоплательщика — брата (сестру) обучающегося в случаях оплаты налогоплательщиком обучения брата (сестры) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях;

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями РФ, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

При применении данного социального налогового вычета учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования супруга (супруги), родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно услуг по лечению.

Общая сумма данного социального налогового вычета принимается в сумме фактически произведенных расходов, но в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства РФ.

Вычет сумм оплаты стоимости лечения и (или) уплаты страховых взносов предоставляется налогоплательщику, если лечение производится в медицинских учреждениях,

имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение, приобретение медикаментов или на уплату страховых взносов.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов и (или) уплата страховых взносов не были произведены организацией за счет средств работодателей;

4) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством), и (или) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством), — в размере фактически произведенных расходов в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы по негосударственному пенсионному обеспечению и (или) добровольному пенсионному страхованию;

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» — в размере фактически произведенных расходов с учетом нижеприведенного ограничения.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется при представлении налогоплательщиком докумен-

тов, подтверждающих его фактические расходы по уплате 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», либо при представлении налогоплательщиком справки налогового агента об уплаченных им суммах дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии, удержанных и перечисленных налоговым агентом по поручению налогоплательщика, по форме, утвержденной ФНС России.

Социальные налоговые вычеты предоставляются при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

Социальный налоговый вычет, предусмотренный п. 4 приведенного выше перечня, может быть также предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю (налоговый агент) при условии документального подтверждения расходов налогоплательщика и при условии, что взносы по договору негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольному пенсионному страхованию удерживались из выплат в пользу налогоплательщика и перечислялись в соответствующие фонды работодателем.

Социальные налоговые вычеты, указанные в п. 2–5 (за исключением расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение), предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 тыс. руб. в налоговом периоде. В случае наличия у налогоплательщика в одном налоговом периоде расходов на обучение, медицинское лечение, расходов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования и по уплате 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» налогоплательщик самостоятельно, в том числе при обращении к налоговому агенту, выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

### 15.2.3. Имущественные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы *по доходам, облагаемым по налоговой ставке 13%*, налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных налоговых вычетов (см. ст. 220 НК РФ):

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 превышающих в целом 1 млн руб., а также в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 250 тыс. руб.

*Вместо* использования права на получение данного имущественного налогового вычета, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг. При продаже доли (ее части) в уставном капитале организации, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) налогоплательщик также вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов.

При реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности).

Вышеуказанные положения *не распространяются* на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности.

При реализации акций (долей, паев), полученных налогоплательщиком при реорганизации организаций, срок

их нахождения в собственности налогоплательщика исчисляется с даты приобретения в собственность акций (долей, паев) реорганизуемых организаций;

1.1) 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;

2) в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов:

— на новое строительство либо приобретение на территории РФ 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;

— погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории РФ 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;

— погашение процентов по кредитам, полученным от банков, находящихся на территории РФ, в целях рефинансирования (перекредитования) кредитов на новое строительство либо приобретение на территории РФ 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.

При приобретении земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, или доли (долей) в них имущественный налоговый вычет предоставляется после получения налогоплательщиком свидетельства о праве собственности на дом.

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение жилого дома или доли (долей) в нем могут включаться:

— расходы на разработку проектно-сметной документации;

— расходы на приобретение строительных и отделочных материалов;

— расходы на приобретение жилого дома, в том числе не оконченого строительством;

— расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, не оконченого строительством) и отделке;

— расходы на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

В фактические расходы на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них могут включаться расходы:

— на приобретение квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме;

— приобретение отделочных материалов;

— работы, связанные с отделкой квартиры, комнаты, доли (долей) в них;

— разработку проектно-сметной документации на проведение отделочных работ.

Принятие к вычету расходов на достройку и отделку приобретенного дома или отделку приобретенной квартиры, комнаты возможно в том случае, если в договоре, на основании которого осуществлено такое приобретение, указано приобретение не завершенных строительством жилого дома, квартиры, комнаты (прав на квартиру, комнату) без отделки или доли (долей) в них.

Общий размер имущественного налогового вычета не может превышать 2 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов:

— по целевым займам (кредитам), полученным от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории РФ 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;

— кредитам, предоставленным банками, находящимися на территории РФ, в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жи-

лищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них.

Для *подтверждения права* на данный имущественный налоговый вычет налогоплательщик представляет:

— при строительстве или приобретении жилого дома (в том числе не оконченного строительством) или доли (долей) в нем — документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем;

— приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме — договор о приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме, акт о передаче квартиры, комнаты, доли (долей) в них налогоплательщику или документы, подтверждающие право собственности на квартиру, комнату или долю (доли) в них;

— приобретении земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них — документы, подтверждающие право собственности на земельный участок или долю (доли) в нем, и документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком по произведенным расходам (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей (долями) собственности либо с их письменным заявлением (в случае приобретения жилого дома, квартиры, комнаты в общую совместную собственность).

Имущественный налоговый вычет не применяется в случаях, если оплата расходов на строительство или приобре-



тение жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них для налогоплательщика производится за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, направляемых на обеспечение реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей, за счет выплат, предоставленных из средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, а также в случаях, если сделка купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со ст. 20 НК РФ.

Повторное предоставление налогоплательщику указанного имущественного налогового вычета не допускается.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Имущественные налоговые вычеты (за исключением имущественных налоговых вычетов по операциям с ценными бумагами) предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода, если иное не предусмотрено ст. 220 НК РФ.

Имущественный налоговый вычет при определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами предоставляется в порядке, установленном ст. 214.1 НК РФ.

Имущественный налоговый вычет при приобретении или строительстве жилого дома или квартиры может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю (налоговому агенту) при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественный налоговый вычет налоговым органом по форме, утверждаемой ФНС России.

Налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета у одного налогового агента по своему выбору. Налоговый агент обязан предоставить имущественный налоговый вычет при получении от налогоплательщика подтверждения права на имущественный налоговый вычет, выданного налоговым органом. Право на получение налогоплательщиком имущественного налогового вычета у налогового агента должно быть подтверждено налоговым органом в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи письменного заявле-

ния налогоплательщика, документов, подтверждающих право на получение имущественного налогового вычета. Если после представления налогоплательщиком в установленном порядке заявления налоговому агенту о получении имущественного налогового вычета налоговый агент неправомерно удержал налог без учета данного имущественного налогового вычета, сумма излишне удержанного после получения заявления налога подлежит возврату налогоплательщику.

#### **15.2.4. Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с ФИСС**

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с ФИСС предоставляются налогоплательщику в соответствии со ст. 220.1 НК РФ. Перенос налогоплательщиками налога на доходы физических лиц убытков на будущее в соответствии со ст. 214.1 и 220.1 НК РФ осуществляется в отношении убытков, полученных начиная с налогового периода 2010 г.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, и с ФИСС, обращающимися на организованном рынке. Перенос на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок осуществляется в соответствии с п. 15 ст. 214.1 НК РФ.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с ФИСС предоставляются:

1) в размере сумм убытков, полученных от операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от операций с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям;

2) в размере сумм убытков, полученных от операций с ФИСС, обращающимися на организованном рынке. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком

от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы по таким операциям.

Размер налоговых вычетов определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет, считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки. Размер налоговых вычетов, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде. При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах.

Для подтверждения права на налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с ФИСС налогоплательщик представляет документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

### 15.2.5. Профессиональные налоговые вычеты

При исчислении налоговой базы *по доходам, облагаемым по налоговой ставке 13%*, право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков (см. ст. 221 НК РФ):

1) физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, — в сумме фактически

произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком *самостоятельно* в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

К указанным расходам налогоплательщика относится также государственная пошлина, которая уплачена в связи с его профессиональной деятельностью.

Суммы налога на имущество физических лиц, уплаченного указанными налогоплательщиками, принимаются к вычету в том случае, если это имущество, являющееся объектом налогообложения в соответствии со статьями главы «Налог на имущество физических лиц» (за исключением жилых домов, квартир, дач и гаражей), непосредственно используется для осуществления предпринимательской деятельности.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Данное положение *не применяется* в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей;

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.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размерах, указанных в табл. 10.

Таблица 10

**Профессиональные налоговые вычеты в случае расходов,  
не подтвержденных документально**

<b>Расходы налогоплательщика</b>	<b>Нормативы затрат, % к сумме начис- ленного дохода</b>
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и киNODEКОРАЦИОННОГО искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок;	40
других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

В целях предоставления профессиональных налоговых вычетов *к расходам налогоплательщика* относятся также суммы налогов, предусмотренных действующим законодательством о налогах и сборах для указанных видов деятельности (за исключением налога на доходы физических лиц), начисленные либо уплаченные им за налоговый период в установленном законодательством о нало-

гах и сборах порядке, а также суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное медицинское страхование, начисленные либо уплаченные им за соответствующий период в установленном законодательством РФ порядке.

При определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления налоговому агенту.

При отсутствии налогового агента профессиональные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

### **15.3. Налоговый период, налоговые ставки, исчисление и уплата налога**

#### **15.3.1. Налоговый период и налоговые ставки**

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

По налогу на доходы физических лиц установлены следующие налоговые ставки: 13%, 35%, 30%, 9%.

**Налоговая ставка** устанавливается в размере 35% в отношении следующих доходов:

— стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в п. 28 ст. 217 НК РФ (в части превышения 4 тыс. руб.);

— процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров, указанных в ст. 214.2 НК РФ (в части превышения суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевому вкладу исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты, а по вкладам в иностранной валюте — исходя из 9% годовых);

— суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части

превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ (превышения суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора; или превышения суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора);

— в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, в части превышения размеров, указанных в ст. 214.2.1 НК РФ.

Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением доходов, получаемых:

— в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15%;

— от осуществления трудовой деятельности, указанной в ст. 227.1 НК РФ, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%;

— от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации», в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, *являющимися налоговыми резидентами РФ*.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9% в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.,

а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Ко всем остальным видам доходов, являющихся объектом обложения налогом на доходы физических лиц, применяется налоговая ставка в размере **13%**.

### **15.3.2. Общий порядок исчисления налога**

Суммы налога на доходы физических лиц исчисляются отдельно по каждой группе доходов, для которых предусмотрены различные налоговые ставки, при этом сумма налога по каждой группе доходов определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля исчисленной налоговой базы.

Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения исчисленных сумм налога по каждой группе доходов.

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

### **15.3.3. Особенности исчисления налога налоговыми агентами. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами**

Российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил нижеуказанные доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ с учетом следующих особенностей. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллежиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями. Вышеуказанные лица в гл. 23 НК РФ именуются **налоговыми агентами**.



Исчисление сумм и уплата налога производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов, в отношении которых исчисление и уплата налога осуществляются в соответствии со ст. 214.1, 214.3, 214.4, 227, 227.1 и 228 НК РФ с зачетом ранее удержанных сумм налога.

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в РФ, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется *налоговая ставка 13%*, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются *иные налоговые ставки*, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Указанные положения не распространяются на налоговых агентов, являющихся кредитными организациями,

в отношении удержания и уплаты сумм налога с доходов, полученных клиентами указанных кредитных организаций (за исключением клиентов, являющихся сотрудниками указанных кредитных организаций) в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии с подп. 1 и 2 п. 1 ст. 212 НК РФ.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога (форма сообщения и порядок его представления в налоговый орган утверждаются ФНС России).

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках. В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, — для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, — для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет *по месту учета налогового агента* в налоговом органе.

Налоговые агенты — российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет как *по месту своего нахождения*, так и *по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения*.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., пере-

числяется в бюджет в вышеуказанном порядке. Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года.

Уплата налога за счет средств налоговых агентов *не допускается*. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме, которая установлена Минфином России.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода, суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (положение не распространяется на налоговых агентов, являющихся кредитными организациями, в отношении представления сведений о доходах, полученных клиентами указанных кредитных организаций (за исключением клиентов, являющихся сотрудниками указанных кредитных организаций) в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии с подп. 1 и 2 п. 1 ст. 212 НК РФ).

Налоговые агенты, являющиеся кредитными организациями, представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах этого налогового периода, полученных клиентами указанных кредитных организаций (за исключением клиентов, являющихся сотрудниками указанных кредитных организаций) в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии с подп. 1 и 2 п. 1 ст. 212 НК РФ, и суммах начисленных и удержанных налогов в связи с невозможностью их удержания в этом налоговом периоде ежегодно не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода.

Указанные сведения налоговыми агентами представляются в налоговые органы по месту их учета на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций.

Налоговые органы направляют эти сведения налоговым органам по месту жительства физических лиц.

При этом не представляются сведения о выплаченных доходах индивидуальным предпринимателям за приобретенные у них товары, продукцию или выполненные работы (оказанные услуги) в том случае, если эти индивидуальные предприниматели предъявили налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию в качестве предпринимателей без образования юридического лица и постановку на учет в налоговых органах. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 10 человек налоговые агенты могут представлять такие сведения на бумажных носителях.

Налоговые органы в исключительных случаях с учетом специфики деятельности либо особенностей места нахождения организаций могут предоставлять отдельным организациям право представлять сведения о доходах физических лиц на бумажных носителях.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с кодами, утверждаемыми ФНС России, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему РФ, реквизиты соответствующего платежного документа.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ за этот налоговый период налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, которые утверждены ФНС России.

Налоговые агенты выдают физическим лицам по их заявлениям справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога по форме, утвержденной ФНС России.

#### 15.3.4. Особенности исчисления сумм налога, порядок и сроки уплаты налога, порядок и сроки уплаты авансовых платежей отдельными категориями физических лиц

Исчисление и уплату налога самостоятельно производят следующие налогоплательщики:

1) физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности;

2) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, — по суммам доходов, полученных от такой деятельности.

Указанные налогоплательщики самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в общеустановленном порядке (см. 15.3.2).

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

*Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.*

Указанные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в установленные сроки.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случае появления в течение года у указанных налогоплательщиков доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой, налогоплательщики обязаны представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от указанной деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца со

дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода определяется налогоплательщиком.

Исчисление суммы авансовых платежей производится *налоговым органом*. Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода от указанных видов деятельности за предыдущий налоговый период с учетом стандартных и профессиональных налоговых вычетов.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

1) за январь—июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

2) за июль—сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

3) за октябрь—декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от осуществления предпринимательской деятельности или частной практики на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по наступившим срокам уплаты. Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее пяти дней с момента получения новой налоговой декларации.

### **15.3.5. Особенности исчисления и уплаты налога в отношении отдельных видов доходов**

Исчисление и уплату налога *самостоятельно* производят следующие категории налогоплательщиков:

1) физические лица — исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;

2) физические лица — исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на пра-

ве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, предусмотренных п. 17.1 ст. 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению;

3) физические лица — налоговые резиденты РФ, за исключением российских военнослужащих, указанных в п. 3 ст. 207 НК РФ, получающие доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, — исходя из сумм таких доходов;

4) физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, — исходя из сумм таких доходов;

5) физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов), — исходя из сумм таких выигрышей;

6) физические лица, получающие доходы в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также авторов изобретений, полезных моделей и промышленных образцов;

7) физические лица, получающие от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, доходы в денежной и натуральной формах в порядке дарения, за исключением случаев, предусмотренных п. 18.1 ст. 217 НК РФ, когда такие доходы не подлежат налогообложению.

Указанные налогоплательщики самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в общеустановленном порядке.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода. При этом *убытки прошлых лет*, понесенные физическим лицом, *не уменьшают налоговую базу*.

Вышеперечисленные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

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.

**15.3.6. Особенности исчисления суммы налога и подачи налоговой декларации 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, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.**

**Порядок уплаты налога**

Иностранные граждане, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц на основании патента, выданного в соответствии с Федеральным законом «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации», исчисляют и уплачивают налог на доходы, полученные от осуществления такой деятельности, в порядке, установленном ст. 227.1 НК РФ.

Уплата налога осуществляется в виде фиксированных авансовых платежей в размере 1 тыс. руб. в месяц. Размер фиксированных авансовых платежей подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации за предыдущий календарный год, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись в соответствии с п. 3 ст. 227.1 НК РФ ранее. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ. Фиксированный авансовый платеж уплачивается налогоплательщиком по месту жительства (месту пребывания) налогоплательщика до дня начала срока, на который выдается патент, либо дня начала срока, на который продлевается срок действия патента. При этом в расчетном документе налогоплательщиком указывается наименование платежа «Налог на доходы физических лиц в виде фиксированного авансового платежа».

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется с учетом уплаченных в течение налогового периода фиксированных авансовых платежей. В случае если сумма уплаченных в течение налогового периода фиксированных авансовых платежей превышает сумму налога, исчисленную по итогам налогового периода исходя из фактически полученных налогоплательщиком доходов, сумма такого превышения не является суммой из-



лишне уплаченного налога и не подлежит возврату или зачету налогоплательщику.

Налогоплательщик освобождается от представления в налоговые органы налоговой декларации по налогу, за исключением случаев, если:

1) общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная налогоплательщиком исходя из доходов, фактически полученных от указанной деятельности, превышает сумму уплаченных фиксированных авансовых платежей за налоговый период;

2) налогоплательщик выезжает за пределы Российской Федерации до окончания налогового периода и общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная налогоплательщиком исходя из доходов, фактически полученных от указанной деятельности, превышает сумму уплаченных фиксированных авансовых платежей;

3) патент аннулирован в соответствии с Федеральным законом «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации».

## **15.4. Налоговая декларация. Порядок взыскания и возврата налога**

### **15.4.1. Налоговая декларация**

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками, указанными в ст. 227, 227.1 и 228 НК РФ, не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Лица, на которых не возложена обязанность представлять налоговую декларацию, вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства.

В случае прекращения деятельности, указанной в ст. 227 НК РФ, до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом указанной деятельности или указанных выплат, и выезде его за пределы территории РФ налоговая декларация о доходах, фактически полученных

за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории РФ, должна быть представлена им не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории РФ. Уплата налога, доначисленного по налоговым декларациям, производится не позднее чем через 15 дней с момента подачи такой декларации. Уплата налога, доначисленного по этим налоговым декларациям производится не позднее чем через 15 календарных дней с момента подачи такой декларации.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Налогоплательщики *вправе не указывать* в налоговой декларации доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии со ст. 217 НК РФ, а также доходы, при получении которых налог полностью удержан налоговыми агентами, если это не препятствует получению налогоплательщиком налоговых вычетов.

#### 15.4.2. Порядок взыскания и возврата налога

*Излишне удержанные* налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления.

Суммы налога, *не удержанные* с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу в установленном порядке (см. 9.1.4).

Суммы налога, *не взысканные в результате уклонения* налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога.

Излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика. Налоговый агент обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным ему факте излишне-

го удержания налога и сумме излишне удержанного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

Возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога производится налоговым агентом за счет сумм этого налога, подлежащих перечислению в бюджетную систему РФ в счет предстоящих платежей как по указанному налогоплательщику, так и по иным налогоплательщикам, с доходов которых налоговый агент производит удержание такого налога, в течение трех месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления налогоплательщика в безналичной форме путем перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в банке, указанный в его заявлении.

Если возврат излишне удержанной суммы налога осуществляется налоговым агентом с нарушением установленного срока налоговым агентом на сумму излишне удержанного налога, которая не возвращена налогоплательщику в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Если суммы налога, подлежащей перечислению налоговым агентом в бюджетную систему РФ, недостаточно для осуществления возврата излишне удержанной и перечисленной в бюджетную систему РФ суммы налога налогоплательщику в установленный срок налоговый агент в течение 10 дней со дня подачи ему налогоплательщиком соответствующего заявления направляет в налоговый орган по месту своего учета заявление на возврат налоговому агенту излишне удержанной им суммы налога. Возврат налоговому агенту перечисленной в бюджетную систему РФ суммы налога осуществляется налоговым органом в порядке, установленном ст. 78 НК РФ. Вместе с заявлением на возврат излишне удержанной и перечисленной в бюджетную систему РФ суммы налога налоговый агент представляет в налоговый орган выписку из регистра налогового учета за соответствующий налоговый период и документы, подтверждающие излишнее удержание и перечисление суммы налога в бюджетную систему РФ.

До осуществления возврата из бюджетной системы РФ налоговому агенту излишне удержанной и перечисленной

в бюджетную систему РФ им с налогоплательщика суммы налога налоговый агент вправе осуществить возврат такой суммы налога за счет собственных средств.

При отсутствии налогового агента налогоплательщик вправе подать заявление в налоговый орган о возврате излишне удержанной с него и перечисленной в бюджетную систему РФ ранее налоговым агентом суммы налога одновременно с представлением налоговой декларации по окончании налогового периода.

Возврат суммы налога налогоплательщику в связи с перерасчетом по итогу налогового периода в соответствии с приобретенным им статусом налогового резидента РФ производится налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента РФ в этом налоговом периоде.

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу.

## 15.5. Устранение двойного налогообложения

Фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом РФ, за пределами РФ в соответствии с законодательством других государств *суммы налога с доходов, полученных за пределами РФ, не засчитываются* при уплате налога в РФ, если иное не предусмотрено соответствующим договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения.

Для освобождения от уплаты налога проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговые органы РФ официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога

за пределами РФ, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, проведения зачета, налоговых вычетов или привилегий.

# Глава 16

## ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

**Государственная пошлина** взимается с 1 января 2005 г. в соответствии с гл. 25.3 НК РФ. Глава 25.3 НК РФ введена Федеральным законом от 2 ноября 2004 г. № 127-ФЗ. До указанной даты государственная пошлина взималась в соответствии с Законом РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине».

### 16.1. Характеристика элементов обложения государственной пошлиной

#### 16.1.1. Общие положения о государственной пошлине. Плательщики

Государственная пошлина — сбор, взимаемый с физических и юридических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами РФ, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями РФ. Указанные органы и должностные лица, за исключением консульских учреждений РФ, не вправе взимать за совершение юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, иные платежи, за исключением государственной пошлины.

В целях гл. 25.3 НК РФ выдача документов (их копий, дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

**Плательщиками** государственной пошлины признаются: 1) организации; 2) физические лица в случае, если они:

— обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ;

— 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 в соответствии с гл. 25.3 НК РФ.

В НК РФ установлены:

— размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями;

— особенности уплаты государственной пошлины при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям;

— размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах;

— особенности уплаты государственной пошлины при обращении в арбитражные суды;

— размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым Конституционным Судом РФ и конституционными (уставными) судами субъектов РФ;

— льготы при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям;

— льготы при обращении в арбитражные суды.

### **16.1.2. Порядок и сроки уплаты государственной пошлины**

Плательщики уплачивают государственную пошлину, если иное не установлено гл. 25.3 НК РФ, 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, выступающие ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, — в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда;

3) при обращении за совершением нотариальных действий — до совершения нотариальных действий;

4) при обращении за выдачей документов (их копий, дубликатов) — до выдачи документов (их копий, дубликатов);

5) при обращении за проставлением апостиля — до проставления апостиля;

5.1) при обращении за ежегодным подтверждением регистрации судна в Российском международном реестре судов — не позднее 31 марта года, следующего за годом регистрации судна в указанном реестре или за последним годом, в котором было осуществлено такое подтверждение;

б) при обращении за совершением иных юридически значимых действий, за исключением юридически значимых действий, указанных в п. 1—5.1, — до подачи заявлений и (или) иных документов на совершение таких действий либо до подачи соответствующих документов.

Государственная пошлина уплачивается *плательщиком*, если иное не установлено гл. 25.3 НК РФ.

В случае если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, установленные гл. 25.3 НК РФ, государственная пошлина уплачивается плательщиками в равных долях.

В случае если среди лиц, обратившихся за совершением юридически значимого действия, одно лицо (несколько лиц) в соответствии с гл. 25.3 НК РФ освобождено (освобождены) от уплаты государственной пошлины, размер государственной пошлины уменьшается пропорционально количеству лиц, освобожденных от ее уплаты в соответствии с гл. 25.3 НК РФ. При этом оставшаяся часть суммы государственной пошлины уплачивается лицом (лицами), не освобожденным (не освобожденными) от уплаты государственной пошлины в соответствии с гл. 25.3 НК РФ.

В НК РФ установлены следующие особенности уплаты государственной пошлины в зависимости от вида совершаемых юридически значимых действий, категории плательщиков либо от иных обстоятельств:

- при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям (ст. 333.20);
- при обращении в арбитражные суды (ст. 333.22);
- при обращении за совершением нотариальных действий (ст. 333.25);
- за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами (ст. 333.27);
- совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также



с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации (ст. 333.29);

— совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора (ст. 333.32);

— государственную регистрацию выпуска ценных бумаг, средств массовой информации, за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей, за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц, за получение ресурса нумерации (ст. 333.34).

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в *наличной* или *безналичной* форме.

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

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в наличной форме подтверждается либо квитанцией установленной формы, выдаваемой плательщику банком, либо квитанцией, выдаваемой плательщику должностным лицом или кассой органа, в который производилась оплата.

Иностранные организации, иностранные граждане и лица без гражданства уплачивают государственную пошлину в порядке и размерах, которые установлены гл. 25.3 НК РФ соответственно для организаций и физических лиц.

Налоговые органы осуществляют 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.

Государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы (и (или) должностные лица этих органов), к которым плательщики государственной пошлины обращаются за совершением юридически значимых действий, представляют в налоговые органы информацию о совершенных юридически значимых действиях в порядке, установленном Минфином России.

За совершение нотариальных действий государственная пошлина уплачивается с учетом следующих особенностей (см. п. 1 ст. 333.25 НК РФ):

1) за нотариальные действия, совершаемые вне помещений государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в полтора раза;

2) при удостоверении доверенности, выданной в отношении нескольких лиц, государственная пошлина уплачивается однократно;

3) при наличии нескольких наследников (в частности, наследников по закону, по завещанию или наследников, имеющих право на обязательную долю в наследстве) государственная пошлина уплачивается каждым наследником;

4) за выдачу свидетельства о праве на наследство, выдаваемого на основании решений суда о признании ранее выданного свидетельства о праве на наследство недействительным, государственная пошлина уплачивается в соответствии с порядком и в размерах, которые установлены гл. 25.3 НК РФ. При этом сумма государственной пошлины, уплаченной за ранее выданное свидетельство, подлежит возврату в порядке, установленном статьей 333.40 НК РФ. По заявлению плательщика государственная пошлина, уплаченная за ранее выданное свидетельство, подлежит зачету в счет государственной пошлины, подлежащей уплате за выдачу нового свидетельства, в течение одного года со дня вступления в законную силу соответствующего решения суда. В таком же порядке решается вопрос при повторном удостоверении договоров, признанных судом недействительными;

5) при исчислении размера государственной пошлины за удостоверение договоров, подлежащих оценке, принимается сумма договора, указанная сторонами, но не ниже суммы, определенной в соответствии с подп. 7–10 п. 1 ст. 333.25 НК РФ. При исчислении размера государственной пошлины за выдачу свидетельств о праве на наследство принимается стоимость наследуемого имущества, определенная в соответствии с подп. 7–10 п. 1 ст. 333.25 НК РФ. При исчислении размера государственной пошлины за удостоверение сделок, направленных на отчуждение доли или части доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью, а также сделок, устанавливающих обя-

зательство по отчуждению доли или части доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью, принимается сумма договора, указанная сторонами, но не ниже номинальной стоимости доли или части доли.

По выбору плательщика для исчисления государственной пошлины может быть представлен документ с указанием инвентаризационной, рыночной, кадастровой либо иной (номинальной) стоимости имущества, выданный организациями (органами) или специалистами-оценщиками (экспертами), указанными в подп. 7–10 п. 1 ст. 333.25 НК РФ. Нотариусы и должностные лица, совершающие нотариальные действия, *не вправе* определять вид стоимости имущества (способ оценки) в целях исчисления государственной пошлины и требовать от плательщика представления документа, подтверждающего данный вид стоимости имущества (способ оценки).

В случае представления нескольких документов, выданных указанными организациями (органами) или специалистами-оценщиками (экспертами), с указанием различной стоимости имущества при исчислении размера государственной пошлины принимается наименьшая из указанных стоимостей имущества;

6) оценка стоимости наследственного имущества производится исходя из стоимости наследуемого имущества (курса ЦБ РФ – в отношении иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте) на день открытия наследства;

7) стоимость транспортных средств может определяться как организациями, осуществляющими оценку транспортных средств, так и судебно-экспертными учреждениями органа юстиции;

8) стоимость недвижимого имущества, за исключением земельных участков, может определяться как организациями, осуществляющими оценку недвижимости, так и организациями (органами) по учету объектов недвижимого имущества по месту его нахождения;

9) стоимость земельных участков может определяться как организациями, осуществляющими оценку земельных участков, так и федеральным органом, осуществляющим кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и его территориальными подразделениями;

10) стоимость имущества, не предусмотренного подп. 7–9, определяется специалистами-оценщиками;

11) оценка стоимости патента, переходящего по наследству, производится исходя из всех сумм уплаченной на день смерти наследодателя государственной пошлины за патентование изобретения, промышленного образца или полезной модели. В таком же порядке определяется стоимость переходящих по наследству прав на получение патента;

12) оценка переходящих по наследству имущественных прав производится из стоимости имущества (курса ЦБ РФ — в отношении иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте), на которое переходят имущественные права, на день открытия наследства;

13) оценка наследственного имущества, находящегося за пределами территории РФ, или переходящих на него по наследству имущественных прав определяется исходя из суммы, указанной в оценочном документе, составленном за границей должностными лицами компетентных органов и применяемом на территории РФ в соответствии с законодательством РФ.

## **16.2. Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций по уплате государственной пошлины**

От уплаты государственной пошлины, установленной гл. 25.3 НК РФ, *освобождаются*:

1) федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды РФ, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета, редакции средств массовой информации, за исключением средств массовой информации рекламного и эротического характера, общероссийские общественные объединения, религиозные объединения, политические партии — за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях указанных организаций или объединений;

2) суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи — при направлении (подаче) запросов в Конституционный Суд РФ;

3) суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи, органы государственной власти субъекта РФ —

при направлении (подаче) заявлений в конституционные (уставные) суды субъектов РФ;

4) федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта РФ или орган местного самоуправления — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) государственных или муниципальных ценных бумаг;

5) ЦБ РФ — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется им в целях реализации единой государственной денежно-кредитной политики в соответствии с законодательством РФ;

6) организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется ими в целях реструктуризации долговых обязательств перед бюджетами всех уровней (в период действия договора о реструктуризации таких обязательств), в случае, если такие ценные бумаги переданы и (или) обременены в пользу уполномоченного органа исполнительной власти на основании договора о погашении задолженности по платежам в бюджеты всех уровней;

7) организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, выпускаемых в обращение при увеличении уставного капитала на величину переоценки основных фондов, производимой по решению Правительства РФ;

8) государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей — за право временного вывоза культурных ценностей, находящихся в их фондах на постоянном хранении;

9) физические лица — авторы культурных ценностей — за право вывоза (временного вывоза) ими культурных ценностей;

10) органы государственной власти, органы местного самоуправления — за проставление апостиля, а также за государственную регистрацию организаций и за государственную регистрацию изменений учредительных документов организаций, за государственную регистрацию ликвидации организаций;

11) физические лица — Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Сла-

вы — по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном Суде РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния;

12) физические лица — участники и инвалиды Великой Отечественной войны — по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном суде РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния;

13) физическое лицо — гражданин Российской Федерации, являющийся единственным автором программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы и правообладателем на нее, испрашивающим свидетельство о регистрации на свое имя, в случае, если такое физическое лицо является ветераном Великой Отечественной войны, — за совершение действий, предусмотренных п. 4–7 ст. 333.30 НК РФ;

14) физическое лицо — гражданин Российской Федерации, являющийся единственным автором программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральной микросхемы и правообладателем на нее, испрашивающим свидетельство о регистрации на свое имя, в случае, если такое физическое лицо является инвалидом, учащимся (воспитанником) образовательных учреждений (независимо от их форм собственности), — за совершение действий, предусмотренных п. 4–7 ст. 333.30 НК РФ. Льгота предоставляется также коллективу авторов, правообладателей, каждый член которого является инвалидом, либо участником Великой Отечественной войны, либо инвалидом Великой Отечественной войны;

15) физические лица, признаваемые малоимущими в соответствии с Жилищным кодексом РФ от 29 января 2004 г. № 188-ФЗ, — за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, договоров об отчуждении недвижимого имущества, *за исключением* отдельных юридических значимых действий (а именно: государственную регистрацию прав на предприятие как имущественный комплекс, государственную регистрацию договора об отчуждении предприятия как имущественного комплекса, а также огра-

ничений (обременений) прав на предприятие как имущественный комплекс; государственную регистрацию доли в праве общей собственности на общее недвижимое имущество в многоквартирном доме; государственную регистрацию договора об ипотеке, за исключением государственной регистрации смены залогодержателя вследствие уступки прав по основному обязательству, обеспеченному ипотекой, либо по договору об ипотеке, а также за исключением государственной регистрации смены владельца закладной; за исключением государственной регистрации сервитутов; за исключением выдачи свидетельства о праве собственности на морское судно, судно внутреннего плавания, судно смешанного (река — море) плавания, маломерное судно).

Основанием для предоставления льгот физическим лицам, перечисленным в п. 11 и 12, является удостоверение установленного образца.

Льготы, предусмотренные п. 13 и 14, предоставляются по ходатайству автора (авторов). Основанием для предоставления льготы являются копии соответствующих документов: удостоверения ветерана Великой Отечественной войны (участника войны), справки медико-социальной экспертизы, документа, выданного образовательным учреждением. Ходатайство о предоставлении указанных льгот подается вместо документа, подтверждающего уплату государственной пошлины, если льготой является освобождение от ее уплаты, или вместе с указанным документом.

Основанием для предоставления льготы, предусмотренной п. 15, является документ, выданный в установленном порядке.

Государственная пошлина *не уплачивается* в следующих случаях:

1) за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранного гражданина или лица без гражданства в целях его обучения в государственном или муниципальном образовательном учреждении;

2) продление срока действия разрешения на временное пребывание в Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства, прибывших в Российскую Федерацию в целях осуществления благотворительной деятельности или доставки гуманитарной помощи либо по обстоятельствам, связанным с необходимостью экстренного лечения, тяжелой болезнью или со смертью близкого родственника;

3) вывоз культурных ценностей, истребованных из чужого незаконного владения и возвращаемых собственнику;

4) государственную регистрацию прав Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования на государственное, муниципальное недвижимое имущество, не закрепленное за государственными, муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющее соответственно государственную казну РФ, казну субъекта РФ, муниципальную казну;

4.1) государственную регистрацию права оперативного управления недвижимым имуществом, находящимся в государственной или муниципальной собственности;

4.2) за государственную регистрацию ограничений (обременений) прав на земельные участки, используемые для северного оленеводства;

5) государственную регистрацию арестов недвижимого имущества;

6) государственную регистрацию ипотеки, возникающей на основании закона, а также за погашение регистрационной записи об ипотеке;

7) государственную регистрацию соглашения об изменении содержания закладной, включая внесение соответствующих изменений в записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

8) государственную регистрацию возникшего до введения в действие Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» права на объект недвижимого имущества при государственной регистрации перехода данного права или сделки об отчуждении объекта недвижимого имущества. В иных предусмотренных п. 2 ст. 6 указанного Федерального закона случаях за государственную регистрацию права на объект недвижимого имущества, возникшего до введения в действие указанного Федерального закона, государственная пошлина взимается в размере, равном половине установленной гл. 25.3 НК РФ государственной пошлины за государственную регистрацию права на недвижимое имущество;

9) за выдачу паспорта гражданина Российской Федерации детям-сиротам и детям, оставшимся без попечения родителей;

10) за совершение юридически значимых действий, предусмотренных п. 2 ч. 1 ст. 5 и ч. 3 ст. 12 Федерального закона



«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»;

11) за государственную регистрацию права собственности Российской Федерации на автомобильные дороги, переданные в доверительное управление юридическому лицу, созданному в организационно-правовой форме государственной компании, и на земельные участки, предоставленные в аренду указанному юридическому лицу, государственную регистрацию договоров аренды земельных участков, предоставленных указанному юридическому лицу, а также за государственную регистрацию прекращения прав на такие автомобильные дороги и земельные участки.

### 16.3. Льготы при обращении за совершением нотариальных действий

От уплаты государственной пошлины за совершение нотариальных действий *освобождаются*:

1) органы государственной власти, органы местного самоуправления, обращающиеся за совершением нотариальных действий в случаях, предусмотренных законом;

2) инвалиды I и II группы — на 50% по всем видам нотариальных действий;

3) физические лица — за удостоверение завещаний имущества в пользу Российской Федерации, субъектов РФ и (или) муниципальных образований;

4) общественные организации инвалидов — по всем видам нотариальных действий;

5) физические лица — за выдачу свидетельств о праве на наследство при наследовании:

— жилого дома, а также земельного участка, на котором расположен жилой дом, квартиры, комнаты или долей в указанном недвижимом имуществе, если эти лица проживали совместно с наследодателем на день смерти наследодателя и продолжают проживать в этом доме (этой квартире, комнате) после его смерти;

— имущества лиц, погибших в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей либо с

выполнением долга гражданина Российской Федерации по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка, а также имущества лиц, подвергшихся политическим репрессиям. К числу погибших относятся также лица, умершие до истечения одного года вследствие ранения (контузии), заболеваний, полученных в связи с вышеперечисленными обстоятельствами;

— вкладов в банках, денежных средств на банковских счетах физических лиц, страховых сумм по договорам личного и имущественного страхования, сумм оплаты труда, авторских прав и сумм авторского вознаграждения, предусмотренных законодательством РФ об интеллектуальной собственности, пенсий.

Наследники, не достигшие совершеннолетия ко дню открытия наследства, а также лица, страдающие психическими расстройствами, над которыми в порядке, определенном законодательством, установлена опека, освобождаются от уплаты государственной пошлины при получении свидетельства о праве на наследство во всех случаях независимо от вида наследственного имущества;

6) наследники работников, которые были застрахованы за счет организаций на случай смерти и погибли в результате несчастного случая по месту работы (службы), — за выдачу свидетельств о праве на наследство, подтверждающих право наследования страховых сумм;

7) финансовые и налоговые органы — за выдачу им свидетельств о праве на наследство Российской Федерации, субъектов РФ или муниципальных образований;

8) школы-интернаты — за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких школах;

9) специальные учебно-воспитательные учреждения для детей с девиантным (общественно опасным) поведением федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области образования, — за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких учреждениях;

10) воинские части, организации Вооруженных Сил РФ, других войск — за совершение исполнительных надписей о взыскании задолженности в возмещение ущерба;

11) лица, получившие ранения при защите СССР, Российской Федерации и исполнении служебных обязанностей в Вооруженных Силах СССР и Вооруженных Силах

РФ, — за свидетельствование верности копий документов, необходимых для предоставления льгот;

12) физические лица, признанные в установленном порядке нуждающимися в улучшении жилищных условий, — за удостоверение сделок по приобретению жилого помещения, полностью или частично оплаченного за счет выплат, предоставленных из средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

13) наследники сотрудников органов внутренних дел, военнослужащих внутренних войск федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области внутренних дел, и военнослужащих Вооруженных Сил РФ, застрахованных в порядке обязательного государственного личного страхования, погибших в связи с осуществлением служебной деятельности либо умерших до истечения одного года со дня увольнения со службы вследствие ранения (контузии), заболевания, полученных в период прохождения службы, — за выдачу свидетельств о праве на наследство, подтверждающих право наследования страховых сумм по обязательному государственному личному страхованию;

14) физические лица — за удостоверение доверенности на получение пенсий и пособий.

#### **16.4. Льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния**

От уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния *освобождаются*:

1) физические лица:

— за выдачу свидетельств при исправлении и (или) изменении записей актов о рождении в связи с усыновлением (удочерением);

— внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния и выдачу свидетельств в связи с ошибками, допущенными при государственной регистрации актов гражданского состояния по вине работников, производящих государственную регистрацию актов гражданского состояния;

— выдачу справок о регистрации актов гражданского состояния для представления в уполномоченные органы по вопросам назначения либо перерасчета пенсий и (или) пособий;

— выдачу свидетельств о смерти при исправлении и изменении записей актов о смерти необоснованно репрессированных и впоследствии реабилитированных лиц на основании закона о реабилитации жертв политических репрессий, а также за выдачу повторных свидетельств о смерти лиц указанной категории;

— выдачу извещений об отсутствии записей актов гражданского состояния для восстановления утраченных записей актов гражданского состояния в установленном порядке;

— государственную регистрацию рождения, смерти, включая выдачу свидетельств;

— проживающие за пределами Российской Федерации, включая выдачу справок и документов из архива;

2) органы управления образованием, опеки и попечительства и комиссии по делам несовершеннолетних и защите их прав — за выдачу повторных свидетельств о рождении для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, а также повторных свидетельств о смерти их родителей, за внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния, составленные в отношении детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, а также в отношении их умерших родителей, включая выдачу свидетельств.

### **16.5. Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины.**

#### **Особенности предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины**

Уплаченная государственная пошлина подлежит **возврату** частично или полностью в случае:

1) уплаты государственной пошлины в большем размере, чем это предусмотрено гл. 25.3 НК РФ;

2) возвращения заявления, жалобы или иного обращения или отказа в их принятии судами либо отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами и (или) должностными лицами. Если государственная пошлина не возвращена, ее сумма засчитывается в счет уплаты государственной пошлины при повторном предъявлении иска, если не истек трехгодичный срок со дня вынесения предыдущего решения и к повторному иску

приложен первоначальный документ об уплате государственной пошлины;

3) прекращения производства по делу или оставления заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции или арбитражным судом. При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом возврату истцу подлежит 50% суммы уплаченной им государственной пошлины. Данное положение не применяется в случае, если мировое соглашение заключено в процессе исполнения судебного акта арбитражного суда. *Не подлежит возврату* уплаченная государственная пошлина при добровольном удовлетворении ответчиком требований истца после обращения последнего в арбитражный суд и вынесения определения о принятии искового заявления к производству, а также при утверждении мирового соглашения судом общей юрисдикции;

4) отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган (к должностному лицу), совершающий (совершающему) данное юридически значимое действие;

5) отказа в выдаче паспорта гражданина Российской Федерации для выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию, удостоверяющего в случаях, предусмотренных законодательством, личность гражданина Российской Федерации за пределами территории РФ и на территории РФ, проездного документа беженца.

*Не подлежит возврату* государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию заключения брака, перемены имени, внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния, в случае, если впоследствии не была произведена государственная регистрация соответствующего акта гражданского состояния или не были внесены исправления и изменения в записи актов гражданского состояния.

Заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины подается плательщиком государственной пошлины в орган (должностному лицу), уполномоченный совершать юридически значимые действия, за которые уплачена (взыскана) государственная пошлина. К заявлению о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины прилагаются подлинные платежные документы в случае, если государственная пошлина подлежит возврату в полном размере,

а в случае, если она подлежит возврату частично, — копии указанных платежных документов.

Решение о возврате плательщику излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины принимает орган (должностное лицо), осуществляющий действия, за которые уплачена (взыскана) государственная пошлина. Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины осуществляется органом Федерального казначейства.

Заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями, подается плательщиком государственной пошлины в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело. К заявлению о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, арбитражных судах, Конституционным Судом РФ и конституционными (уставными) судами субъектов РФ, мировыми судьями, прилагаются решения, определения и справки судов об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины, а также подлинные платежные документы в случае, если государственная пошлина подлежит возврату в полном размере, а в случае, если она подлежит возврату частично, — копии указанных платежных документов.

Заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины производится в течение одного месяца со дня подачи указанного заявления о возврате.

*Не подлежит возврату* государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию прав, ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, сделок с ним, в случае отказа в государственной регистрации. При прекращении государственной регистрации права, ограничения (обременения) права на недвижимое имущество, сделки с ним на основании соответствующих заявлений сторон договора возвращается половина уплаченной государственной пошлины.

Плательщик государственной пошлины имеет право на **зачет** излишне уплаченной (взысканной) суммы государ-

ственной пошлины в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия. Указанный зачет производится по заявлению плательщика, предъявленному в уполномоченный орган (должностному лицу), в который (к которому) он обращался за совершением юридически значимого действия. Заявление о зачете суммы излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня принятия соответствующего решения суда о возврате государственной пошлины из бюджета или со дня уплаты этой суммы в бюджет. К заявлению о зачете суммы излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины прилагаются: решения, определения и справки судов, органов и (или) должностных лиц, осуществляющих действия, за которые уплачивается государственная пошлина, об обстоятельствах, являющихся основанием для полного возврата государственной пошлины, а также платежные поручения или квитанции с подлинной отметкой банка, подтверждающие уплату государственной пошлины.

Возврат или зачет излишне уплаченных (взысканных) сумм государственной пошлины производится в порядке, установленном гл. 12 «Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм» НК РФ.

Отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины предоставляется по ходатайству заинтересованного лица в пределах срока от одного до шести месяцев. На сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка.

# Глава 17

## ДРУГИЕ ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

### 17.1. Водный налог

**Водный налог** — федеральный налог, взимаемый с 1 января 2005 г. на основании гл. 25.2 части второй НК РФ.

#### 17.1.1. Налогоплательщики и объекты налогообложения

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

*Не признаются* налогоплательщиками 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 РФ от 3 июня 2006 г. № 74-ФЗ (введен в действие с 1 января 2007 г.).

**Объектами налогообложения** водным налогом признаются следующие виды пользования водными объектами (далее — виды водопользования):

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

*Не признаются* объектами налогообложения:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;



- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река — море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;
- забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;
- использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;
- использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;
- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;
- забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных зе-

мельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

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

— использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

### 17.1.2. Налоговая база и налоговый период

По каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения, налоговая база определяется налогоплательщиком *отдельно* в отношении каждого водного объекта.

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

При заборе воды **налоговая база** определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

Объем воды, забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды.

В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

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

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

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

**Налоговым периодом** признается квартал.

### 17.1.3. Налоговые ставки

**Налоговые ставки** устанавливаются в следующих размерах.

При заборе воды:

— из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования по экономическим районам, бассейну реки, озера в рублях за 1 тыс. куб. м воды, забранной: 1) из поверхностных водных объектов; 2) из подземных водных объектов;

— территориального моря РФ и внутренних морских вод в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования по отдельным морям в рублях за 1 куб. м морской воды.

При использовании акватории:

— поверхностных водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях по экономическим районам в тысячах рублей за 1 кв. км используемой акватории;

— территориального моря РФ и внутренних морских вод по морям в тысячах рублей в год за 1 кв. км используемой акватории.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики по бассейнам реки, озера, моря в рублях за 1 тыс. кВт/ч электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях по бассейну реки, озера, моря в рублях за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотках и кошелях древесины на каждые 100 км сплава.

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

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 руб. за 1 тыс. куб. м воды, забранной из водного объекта.

#### **17.1.4. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога, налоговая декларация**

Налогоплательщик исчисляет сумму налога *самостоятельно*.

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

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

*Общая сумма налога* уплачивается по местонахождению объекта налогообложения.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога.

Налогоплательщики, в соответствии с НК РФ отнесенные к категории крупнейших, с 1 января 2008 г. представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налогоплательщики — иностранные лица представляют также копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование, в срок, установленный для уплаты налога.

## **17.2. Налог на добычу полезных ископаемых**

### **17.2.1. Налогоплательщики и объект налогообложения**

**Налог на добычу полезных ископаемых** введен Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодатель-

ства Российской Федерации», взимается с 1 января 2002 г. на основании гл. 26 части второй НК РФ.

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

Налогоплательщики подлежат *постановке на учет* в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ, в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. При этом для целей гл. 26 НК РФ **местом нахождения участка недр**, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) РФ, на которой (которых) расположен участок недр.

Налогоплательщики, осуществляющие добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование, подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Особенности постановки на учет налогоплательщиков в качестве налогоплательщиков налога определяются Минфином РФ.

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

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

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

3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также

арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

В целях гл. 26 НК РФ *не признаются* объектом налогообложения:

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

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

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

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.

В целях гл. 26 НК РФ полезные ископаемые, признаваемые объектом налогообложения, именуется **добытым полезным ископаемым**. При этом *полезным ископаемым* признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту (техническим условиям) организации (предприятия).

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

Видами добытого полезного ископаемого являются:

1) горючие сланцы;

1.1) уголь (в соответствии с классификацией, установленной Правительством РФ):

— антрацит;

— уголь коксующийся;

— уголь бурый;

— уголь, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого;

2) торф;

3) углеводородное сырье:

— нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;

— газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промышленной подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку. Переработкой газового конденсата является отделение гелия, сернистых и других компонентов и примесей при их наличии, получение стабильного конденсата, широкой фракции легких углеводородов и продуктов их переработки;

— газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (далее — попутный газ);

— газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа;

4) товарные руды:

— черных металлов (железо, марганец, хром);

— цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, другие цветные металлы, не предусмотренные в других группировках);

— редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий);

— многокомпонентные комплексные руды;

5) полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел);

6) горно-химическое неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавиковый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);

7) горнорудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц (за исключением особо чистого кварцевого и пьезооптического сырья), кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц-полевшатовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талько-магнезит, пирофиллит, слюда-московит, слюда-флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, другие полезные ископаемые, не включенные в другие группы);

8) битуминозные породы (за исключением углеводородного сырья);

9) сырье редких металлов (рассеянных элементов), в частности, индий, кадмий, теллур, таллий, галлий, а также другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;

10) неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрид, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии);

11) кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и др.);

12) природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, вклю-



чая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, alexандрит, янтарь);

13) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, т.е. извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений;

14) соль природная и чистый хлористый натрий;

15) подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды;

16) сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

*Полезным ископаемым* также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности, добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок).

### 17.2.2. Налоговая база

**Налоговая база** определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со ст. 340 НК РФ.

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

**Количество добытого полезного ископаемого** определяется налогоплательщиком самостоятельно. В зависи-

мости от добытого полезного ископаемого его количество определяется в единицах массы или объема.

Количество добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной определяется в единицах массы нетто.

В целях гл. 26 НК РФ *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.

Количество добытого полезного ископаемого определяется *прямым* (посредством применения измерительных средств и устройств) или *косвенным* (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом. В случае, если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Метод определения количества добытого полезного ископаемого, утвержденный налогоплательщиком, подлежит изменению только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

Если налогоплательщик применяет прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого, количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого.

*Фактическими потерями полезного ископаемого* признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого. Фактические потери полезного ископаемого учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их

измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений.

При извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется *по данным обязательного учета* при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ о драгоценных металлах и драгоценных камнях.

Не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов учитываются отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого не включаются. При этом налоговая база по ним определяется отдельно.

При извлечении драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней. При этом уникальные драгоценные камни учитываются отдельно и налоговая база по ним определяется отдельно.

Количество добытого полезного ископаемого, определяемого как полезные компоненты, содержащиеся в добытой многокомпонентной комплексной руде, определяется как *количество компонента руды* в химически чистом виде.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь). При этом при разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

При реализации и (или) использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых, количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется как количество полезного ископаемого, содержащегося в указанном минеральном сырье, реализованном

и (или) использованном на собственные нужды в данном налоговом периоде.

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

1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий;

2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Если налогоплательщик применяет способ оценки исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций, то оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого производится исходя из выручки, определяемой с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде (а при их отсутствии — в предыдущем налоговом периоде) у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого, без учета субвенций из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

При этом выручка от реализации добытого полезного ископаемого определяется *исходя из цен реализации (уменьшенных на суммы субвенций из бюджета)*, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), без НДС (при реализации на территории РФ и в государства — участники СНГ) и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

В случае, если *выручка от реализации* добытого полезного ископаемого получена в иностранной валюте, то она пересчитывается в рубли по курсу, установленному ЦБ РФ на дату реализации добытого полезного ископаемого, определяемую в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов — метода начисления или кассового метода.

В целях гл. 26 НК РФ в *сумму расходов по доставке* включаются расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках, расходы по доставке

(перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получателя, а также на расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством РФ.

В целях гл. 26 НК РФ *к расходам по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого* до получателя, в частности, относятся расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг в портах и транспортно-экспедиционных услуг.

Оценка производится отдельно *по каждому виду* добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации соответствующего добытого полезного ископаемого.

*Стоимость добытого полезного ископаемого* определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

*Стоимость единицы добытого полезного ископаемого* рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

В случае отсутствия субсидий к ценам реализации добываемых полезных ископаемых налогоплательщик применяет способ оценки *исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого*. При этом оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого производится исходя из выручки от реализации добытых полезных ископаемых, определяемой на основании цен реализации с учетом положений ст. 40 НК РФ, без НДС (при реализации на территории РФ и в государства – участники СНГ) и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

В случае, если выручка от реализации добытого полезного ископаемого получена в иностранной валюте, то она пересчитывается в валюту РФ по курсу, установленному ЦБ РФ на дату реализации добытого полезного ископаемого, определяемую в зависимости от выбранного налого-

плательщиком метода признания доходов — метода начисления или кассового метода.

В целях гл. 26 НК РФ в *сумму расходов по доставке* включаются расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках, расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получателя, а также на расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством РФ. В целях гл. 26 НК РФ к расходам по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого до получателя, в частности, относятся расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг в портах и транспортно-экспедиционных услуг.

Оценка производится отдельно *по каждому виду* добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации соответствующего добытого полезного ископаемого.

*Стоимость добытого полезного ископаемого* определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

*Стоимость единицы добытого полезного ископаемого* рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

В случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого налогоплательщик применяет способ оценки *исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых*.

При этом *расчетная стоимость добытого полезного ископаемого* определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета. В этом случае налогоплательщик применяет тот порядок признания доходов и расходов, который он применяет для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого *учитываются* следующие виды расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде:

1) материальные расходы (см. 14.3.2), за исключением материальных расходов, понесенных в процессе хранения,

транспортировки, упаковки и иной подготовки (включая предпродажную подготовку), при реализации добытых полезных ископаемых (включая материальные расходы, а также за исключением расходов, осуществленных налогоплательщиком при производстве и реализации иных видов продукции, товаров (работ, услуг));

2) расходы на оплату труда (см. 14.3.2), за исключением расходов на оплату труда работников, не занятых при добыче полезных ископаемых;

3) суммы начисленной амортизации, определяемой в порядке, установленном ст. 256–259.2 НК РФ (см. 14.4), за исключением сумм начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, не связанному с добычей полезных ископаемых;

4) расходы на ремонт основных средств, за исключением расходов на ремонт основных средств, не связанных с добычей полезных ископаемых;

5) расходы на освоение природных ресурсов;

6) расходы на ликвидацию основных средств и расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, за исключением расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых;

7) прочие расходы, за исключением не связанных с добычей полезных ископаемых.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого не учитываются расходы на формирование резервов по сомнительным долгам, расходы на формирование резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, расходы, не учитываемые в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций (см. 14.3.5).

*Оценка стоимости добытых драгоценных металлов*, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, производится исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии — в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета НДС, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя. При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

*Оценка стоимости добытых драгоценных камней* производится исходя из их первичной оценки, проводимой в соответствии с законодательством РФ о драгоценных металлах и драгоценных камнях. Оценка стоимости добытых уникальных драгоценных камней и уникальных самородков драгоценных металлов, не подлежащих переработке, производится исходя из цен их реализации без учета НДС, уменьшенных на суммы расходов налогоплательщика по их доставке (перевозке) до получателя.

### 17.2.3. Налоговый период. Налоговые ставки

**Налоговым периодом** по налогу на добычу полезных ископаемых признается календарный месяц.

Налогообложение производится по **налоговой ставке 0%** (0 руб. в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) при добыче:

1) полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых. В целях гл. 26 НК РФ **нормативными потерями полезных ископаемых** признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, установленных в порядке, утвержденном постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2001 г. № 921. В случае, если на момент наступления срока уплаты налога по итогам первого налогового периода очередного календарного года у налогоплательщика отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, впредь до утверждения указанных нормативов потерь применяются нормативы потерь, утвержденные ранее, а по вновь разрабатываемым месторождениям — нормативы потерь, установленные техническим проектом;

2) попутный газ;

3) подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

4) полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением



случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения). Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам осуществляется в порядке, утвержденном постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2001 г. № 899;

5) полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения, а также добываемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств (в том числе в результате переработки нефтешламов) в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах, утверждаемых в порядке, определенном Правительством РФ в постановлении от 26 декабря 2001 г. № 899;

6) минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации (в том числе после обработки, подготовки, переработки, розлива в тару);

7) подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан;

8) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 15 лет или равен 15 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соотвествующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2007 г. и степень выработанности запасов ( $C_v$ ) которых на 1 января 2007 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого

применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн тонн на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам, начиная с 1 января 2007 г.

При этом степень выработанности запасов ( $C_B$ ) конкретного участка недр рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно на основании данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых;

9) сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа·с (в пластовых условиях);

10) нефти на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе Российской Федерации, до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 15 лет или равен 15 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 г. и степень выработанности запасов ( $C_B$ ) которых на 1 января 2009 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн тонн на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе Российской Федерации, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам начиная с 1 января 2009 г.;

11) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии

на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 г. и степень выработанности запасов ( $C_{в}$ ) которых на 1 января 2009 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн тонн на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 г.;

12) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 г. и степень выработанности запасов ( $C_{в}$ ) которых на 1 января 2009 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн тонн на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 г.

Если добыча полезного ископаемого не облагается по налоговой ставке 0%, налогообложение производится по **налоговым ставкам**, приведенным в табл. 11.

Таблица 11

## Ставки налога на добычу полезных ископаемых

Вид добытого полезного ископаемого	Налоговая ставка, %
Калийные соли	3,8
Торф, горючие сланцы	4,0
Апатит-нефелиновые, апатитовые и фосфоритовые руды	
Кондиционные руды черных металлов	4,8
Сырье радиоактивных металлов	
Горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд) Неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии Соль природная и чистый хлористый натрий Подземные промышленные и термальные воды Нефелины, бокситы	5,5
Горнорудное неметаллическое сырье Битуминозные породы Концентраты и другие полупродукты, содержащие золото Иные полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	6,0
Концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (за исключением золота)	
Драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота) Кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистое кварцевое сырье и камнесамоцветное сырье	6,5
Минеральные воды	7,5
Кондиционные руды цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов) Редкие металлы, как образующие собственные месторождения, так и являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых Многокомпонентные комплексные руды, а также полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, за исключением драгоценных металлов Природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни	8,0

Если добыча полезного ископаемого не облагается по налоговой ставке 0%, то налогообложение производится по налоговым ставкам:

— 419 руб. (на период с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно), 446 руб. (на период с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно) и 470 руб. (начиная с 1 января 2013 г.) за 1 т добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв);

— 17,5% при добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья;

— 237 руб. (на период с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно), 251 руб. (на период с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно), 265 руб. (начиная с 1 января 2013 г.) за 1000 куб. м газа при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья;

— 47 руб. за 1 т добытого антрацита;

— 57 руб. за 1 т добытого угля коксующегося;

— 11 руб. за 1 т добытого угля бурого;

— 24 руб. за 1 т добытого угля, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого.

Указанные налоговые ставки по углю умножаются на коэффициенты-дефляторы, устанавливаемые по каждому виду угля ежеквартально на каждый следующий квартал и учитывающие изменение цен на уголь в Российской Федерации за предыдущий квартал, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись в соответствии с настоящим абзацем ранее. Коэффициенты-дефляторы определяются и подлежат официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ;

— 147 руб. — за 1000 куб. м газа при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

Налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 г. в соответствии с федеральными законами от отчислений на

воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

#### 17.2.4. Коэффициенты, применяемые для расчета налога при добыче нефти

**Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть** ( $K_{ц}$ ), ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно путем умножения среднего за налоговый период уровня цен нефти сорта «Юралс», выраженного в долларах США, за баррель ( $\Pi$ ), уменьшенного на 15, на среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ ( $P$ ), и деления на 261:

$$K_{ц} = (\Pi - 15) \times \frac{P}{261}.$$

Средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс» определяется 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 налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сорта «Юралс» на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ.

При отсутствии указанной информации в официальных источниках средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс» на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Расчитанный таким образом коэффициент  $K_{ц}$  округляется до 4-го знака в соответствии с действующим порядком округления.

**Коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов** конкретного участка недр ( $K_b$ ), определяется налогоплательщиком в следующем порядке.

В случае если степень выработанности запасов конкретного участка недр больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент  $K_b$  рассчитывается по формуле

$$K_b = 3,8 - 3,5 \times \frac{N}{V},$$

где  $N$  — сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;

$V$  — начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий А, В, С<sub>1</sub> и С<sub>2</sub> по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

В случае, если степень выработанности запасов конкретного участка недр превышает 1, коэффициент  $K_b$  принимается равным 0,3.

В иных случаях, не указанных в абзацах втором и шестом настоящего пункта, коэффициент  $K_b$  принимается равным 1.

Степень выработанности запасов конкретного участка недр ( $C_b$ ) рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно на основании данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых, как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) ( $N$ ) на начальные извлекаемые запасы нефти ( $V$ ). При этом начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче), определяются как сумма запасов категорий А, В, С<sub>1</sub> и С<sub>2</sub> по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

Рассчитанный таким образом коэффициент  $K_b$  округляется до 4-го знака в соответствии с действующим порядком округления.

### 17.2.5. Порядок исчисления и уплаты налога.

#### Авансовые платежи по налогу. Налоговая декларация

Сумма налога по *добытым полезным ископаемым* исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутному газу, газу горючему природному из всех видов месторождений углеводородного сырья и углю исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ. При этом, если сумма налога не исчисляется по каждому участку недр, на котором осуществляется добыча полезного ископаемого, сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида. Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за *пределами* территории РФ, подлежит уплате в бюджет по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

При применении налогоплательщиком налогового вычета сумма налога по углю исчисляется по каждому участку недр, на котором осуществляется добыча угля, как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы, уменьшенное на величину указанного налогового вычета. Налогоплательщики по своему выбору могут уменьшить сумму налога, исчисленную за налоговый период при добыче угля на участке недр, на сумму экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, осуществленных (понесенных) налогоплательщиком в налоговом периоде и связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля на данном участке недр (*налоговый вычет*), либо учесть указанные расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Порядок признания расходов должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения. Изменение указанного порядка допускается не чаще одного раза в пять лет.



Предельная величина налогового вычета рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно как произведение суммы налога, исчисленного при добыче угля на каждом участке недр за налоговый период, и коэффициента  $K_t$ . Коэффициент  $K_t$  определяется для каждого участка недр в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством РФ, с учетом степени метанообильности участка недр, на котором осуществляется добыча угля, а также с учетом склонности угля к самовозгоранию в пласте на участке недр, на котором осуществляется добыча угля. Значение коэффициента  $K_t$ , рассчитанное для каждого участка недр, устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике для целей налогообложения. Значение коэффициента  $K_t$  не может превышать 0,3. В случае если фактическая сумма расходов, осуществленных (понесенных) налогоплательщиком в налоговом периоде и связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, превышает предельную сумму налогового вычета, сумма такого превышения учитывается при определении налогового вычета в течение 36 налоговых периодов после налогового периода, в котором такие расходы были осуществлены (понесены) налогоплательщиком.

В налоговый вычет включаются следующие виды расходов, осуществленных (понесенных) налогоплательщиком и связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля (по перечню, устанавливаемому Правительством РФ):

- 1) материальные расходы налогоплательщика;
- 2) расходы налогоплательщика на приобретение и (или) создание амортизируемого имущества;
- 3) расходы, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

Виды расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, учитываемых при определении налогового вычета, устанавливаются в учетной политике для целей налогообложения.

Налогоплательщики, у которых отсутствует исчисленная за налоговый период сумма налога, могут учитывать расходы при определении налогового вычета начиная с того налогового периода, когда у них возникает обязанность по исчислению налога.

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

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

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 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

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

Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов введены Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 148-ФЗ. Сборы взимаются с 1 января 2004 г. на основании гл. 25.1 части второй НК РФ.

**Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира**, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории РФ.

**Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов** признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

**Объектами обложения** признаются:

— объекты животного мира в соответствии с установленным в НК РФ перечнем, изъятие которых из среды их

обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, выдаваемой в соответствии с законодательством РФ;

— объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным п. 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, выдаваемого в соответствии с законодательством РФ.

В целях гл. 25.1 НК РФ *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 РФ (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) 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. Такое право распространяется только на количество (объем) объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд, в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков. 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 РФ по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

**Ставки сбора за каждый объект животного мира** устанавливаются по видам (наименованиям) объектов животного мира в рублях за одно животное.

При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора за пользование объектами животного мира определяются в размере **50% установленных ставок**.

Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в размере **0 руб.** в случаях, если пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях:

— охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предотвращения от заболеваний сельско-

хозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

— изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством РФ.

**Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов**, за исключением морских млекопитающих, устанавливаются по водным бассейнам, морям, районам и наименованиям объектов водных биологических ресурсов в рублях за 1 т.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов — морское млекопитающее — устанавливаются по видам (наименованиям) морских млекопитающих в рублях за 1 т.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере **0 руб.** в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется в целях:

— охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов водных биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов водных биологических ресурсов, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

— изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством РФ.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством РФ, а также для российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовецких артелей (колхозов), устанавливаются в размере 15% ставок сбора.

В целях гл. 25.1 НК РФ градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями признаются организации, которые удовлетворяют следующим критериям:

— осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности,

или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера);

— зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством РФ;

— в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации добытых (выловленных) ими водных биологических ресурсов и (или) иной продукции из водных биологических ресурсов, произведенной из добытых (выловленных) ими водных биологических ресурсов, составляет не менее 70% за календарный год, предшествующий году выдачи разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;

— численность работников с учетом совместно проживающих с ними членов семей по состоянию на 1 января календарного года, в котором осуществляется выдача разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

В целях гл. 25.1 НК РФ рыбохозяйственными организациями признаются организации, осуществляющие рыболовство и (или) производство рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов (в том числе на судах рыбопромыслового флота, используемых на основании договоров фрахтования) и реализующие эти уловы и продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70%.

Сумма сбора за пользование объектами *животного мира* определяется в отношении каждого объекта животного мира как произведение соответствующего количества объектов животного мира и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами *водных биологических ресурсов* определяется в отношении каждого объекта водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов на дату начала срока действия разрешения.

*Плательщики сбора за пользование объектами животного мира*, за исключением объектов животного мира, относя-

щихся к объектам водных биологических ресурсов, сумму сбора за пользование объектами животного мира *уплачивают при получении лицензии (разрешения)* на пользование объектами животного мира.

Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) 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 (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится плательщиками по месту нахождения органа, выдавшего лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира.

Уплата сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов производится:

— плательщиками — физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, — по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;

— плательщиками — организациями и индивидуальными предпринимателями — по месту своего учета.

Суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Органы, выдающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира и разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, не позднее 5-го числа каждого месяца представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведения о сроках уплаты сбора. Формы представления сведений органами, выдающими в установленном порядке лицензии (разрешения), утверждаются ФНС России.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира по лицензии (разрешению) на пользование объектами животного мира, не позднее 10 дней с даты получения такой лицензии (разрешения) представляют в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанную лицензию

(разрешение), сведения о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами животного мира, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов. По истечении срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира организации и индивидуальные предприниматели вправе обратиться в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанную лицензию (разрешение), за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира, выданным уполномоченным органом. Зачет или возврат сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира осуществляется в порядке, установленном гл. 12 «Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм» НК РФ, при условии представления документов, перечень которых утверждается федеральным налоговым органом.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами водных биологических ресурсов по разрешению на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, не позднее 10 дней с даты получения такого разрешения представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных разрешениях на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Сведения представляются организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, по формам, утверждаемым ФНС России.





**Раздел IV**

**СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ  
РЕЖИМЫ**





# Глава 18

## **СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)**

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) устанавливается гл. 26.1 НК РФ.

### **18.1. Общие условия применения единого сельскохозяйственного налога. Налогоплательщики**

#### **18.1.1. Общие условия применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога)**

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (**единый сельскохозяйственный налог**) устанавливается НК РФ и применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями в соответствии с гл. 26.1 НК РФ, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в установленном порядке.

Организации, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за ис-

ключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ), налога на имущество организаций. Организации, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, не признаются налогоплательщиками НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ).

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

**Индивидуальные предприниматели**, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, *освобождаются* от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, 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). Индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, *не признаются налогоплательщиками* НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ).

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

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, *не освобождаются* от исполнения предусмотренных НК РФ обязанностей *налоговых агентов*.

Правила, предусмотренные гл. 26.1 НК РФ, *распространяются* на крестьянские (фермерские) хозяйства.

### 18.1.2. Налогоплательщики единого сельскохозяйственного налога

**Налогоплательщиками** единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ.

В целях гл. 26.1 НК РФ **сельскохозяйственными товаропроизводителями** признаются 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%, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации», 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%.

В целях гл. 26.1 НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями также признаются:

1) градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта и которые удовлетворяют вышеуказанным требованиям;

2) рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:

— если средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не превышает за налоговый период 300 человек;

— 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%;

— 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).

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих последующую (промышленную) переработку продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства или из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, доля дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, и доля дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, в общем доходе от реализации произведенной ими продукции из сельскохозяйственного сырья собственного производства или из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов определяются исходя из соотношения расходов на производство сельскохозяйственной продукции и первичную переработку сельскохозяйственной продукции и общей суммы расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья.

В целях гл. 26.1 НК РФ к **сельскохозяйственной продукции** относится продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доразведения рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные

виды которых определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции. При этом к сельскохозяйственной продукции *относятся* уловы водных биологических ресурсов, рыбная и иная продукция из водных биологических ресурсов, которые указаны в пунктах 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ, а также уловы водных биологических ресурсов, добытых (выловленных) за пределами исключительной экономической зоны РФ в соответствии с международными договорами РФ в области рыболовства и сохранения водных биологических ресурсов, рыбная и иная произведенная на судах рыбопромыслового флота продукция из водных биологических ресурсов, добытых (выловленных) за пределами исключительной экономической зоны РФ в соответствии с международными договорами РФ в области рыболовства и сохранения водных биологических ресурсов.

Порядок отнесения продукции к *продукции первичной переработки*, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства, устанавливается Правительством РФ.

На уплату единого сельскохозяйственного налога *вправе перейти* следующие сельскохозяйственные товаропроизводители при соблюдении ими следующих условий:

1) сельскохозяйственные товаропроизводители (за исключением сельскохозяйственных товаропроизводителей, указанных в п. 2–4), если по итогам работы за календарный год, предшествующий календарному году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подает заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%;

2) сельскохозяйственные товаропроизводители — сельскохозяйственные потребительские кооперативы, если по итогам работы за календарный год, предшествующий календарному году, в котором они подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потре-

бительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов, составляет не менее 70%;

3) сельскохозяйственные товаропроизводители — рыбохозяйственные организации, являющиеся градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями, если они удовлетворяют следующим условиям:

— если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год, предшествующий календарному году, в котором эти организации подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них собственными силами рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70%;

— если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера);

4) сельскохозяйственные товаропроизводители — рыбохозяйственные организации (за исключением организаций, указанных в п. 3) и индивидуальные предприниматели с начала следующего календарного года, если они удовлетворяют следующим условиям:

— если средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, за каждый из двух календарных лет, предшествующих календарному году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, не превышает 300 человек;

— если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год, предшествующий календарному году, в котором подается заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них собственными силами рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70%;



5) вновь созданные в текущем году организации (за исключением организаций, указанных в п. 6 и 7) с начала следующего календарного года, если в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) по итогам последнего отчетного периода в текущем календарном году, определяемого в связи с применением иного налогового режима, доля дохода от реализации произведенной этими организациями сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%;

6) вновь созданные в текущем календарном году сельскохозяйственные потребительские кооперативы с начала следующего календарного года, если в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) за последний отчетный период в текущем календарном году, определяемый в связи с применением иного налогового режима, доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов, составляет не менее 70%;

7) вновь созданные в текущем календарном году рыбохозяйственные организации или вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога с начала следующего календарного года при соблюдении ими следующих условий:

— если по итогам последнего отчетного периода в текущем календарном году средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не превышает 300 человек (данная норма не распространяется на градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации);

— если в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) за последний отчетный период в текущем календарном году, определяемый в связи с применением иного налогового режима, доля дохода от реализации выловленных ими рыбы и (или) объектов водных биологических

ресурсов, включая продукцию их первичной переработки, произведенную собственными силами из выловленных ими рыбы и (или) объектов водных биологических ресурсов, составляет не менее 70%;

— если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромышленного флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера);

8) вновь зарегистрированные в текущем календарном году индивидуальные предприниматели (за исключением индивидуальных предпринимателей, указанных в п. 7) с начала следующего календарного года, если за период до 1 октября текущего года в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) в связи с осуществлением предпринимательской деятельности таких индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

В целях установления соответствия вышеприведенным критериям доходы от реализации определяются в порядке, предусмотренном статьями 248 и 249 НК РФ, доходы, указанные в ст. 251 НК РФ, не учитываются.

*Не вправе* переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога:

1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

2) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;

3) казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с гл. 26.3 НК РФ на уплату ЕНВД для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, *вправе* перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения, установленные по объему дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и по объе-

му дохода от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов, определяются исходя из всех осуществляемых этими организациями и индивидуальными предпринимателями видов деятельности.

При этом в отношении реализации налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства или произведенной ими сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, через свои магазины, торговые точки, столовые и полевые кухни система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности не применяется.

### **18.1.3. Порядок и условия начала и прекращения применения единого сельскохозяйственного налога**

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, подают в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) заявление. При этом сельскохозяйственные товаропроизводители в заявлении о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога указывают данные о доле дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства или данные о доле доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских 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, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), полученном ими по итогам календарного года, предшествующего году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога в пятидневный срок с даты постановления на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе. В этом случае организация или индивидуальный предприниматель считаются перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога в текущем налоговом периоде с даты постановления на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Налогоплательщики, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, *не вправе до окончания налогового периода перейти на иные режимы налогообложения.*

Если по итогам налогового периода налогоплательщик не соответствует условиям, установленным п. 2, 2.1, 5 и 6 ст. 346.2 НК РФ, он считается утратившим право на применение единого сельскохозяйственного налога с начала налогового периода, в котором допущено нарушение указанного ограничения и (или) выявлено несоответствие установленным условиям.

При этом ограничения по объему дохода от реализации произведенной налогоплательщиком сельскохозяйственной продукции, в том числе от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную налогоплательщиком из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в том числе продукцию первичной переработки, произведенную сельскохозяйственным потребительским кооперативом из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данного кооператива, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов, определяются исходя из всех осуществляемых им видов деятельности.

Налогоплательщик, утративший право на применение единого сельскохозяйственного налога, в течение одного месяца после истечения налогового периода, в котором допущено нарушение ограничения и (или) несоответствие требованиям, установленным НК РФ, должен за весь налоговый период произвести перерасчет налоговых обязательств по НДС, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Указанный налогоплательщик уплачивает пени за несвоевременную уплату указанных налогов и авансовых платежей по ним в следующем порядке:

— в случае если налогоплательщик по итогам налогового периода нарушил требования, установленные п. 2 и 2.1 ст. 346.2 НК РФ, и не произвел перерасчет подлежащих уплате сумм налогов, то пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате соответствующего налога начиная со следующего дня после срока перерасчета подлежащих уплате сумм налогов;

— в случае если организация или индивидуальный предприниматель нарушили требования, установленные п. 5 и 6 ст. 346.2 НК РФ для перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, и необоснованно применяли данный налог, то пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога (авансового платежа по налогу), который должен был уплачиваться в соответствии с общим режимом налогообложения, начиная со дня, следующего за установленным законодательством о налогах и сборах днем уплаты соответствующего налога (авансового платежа по налогу) в налоговом периоде, в котором необоснованно применялся единый сельскохозяйственный налог.

Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, *вправе перейти на иной режим налогообложения* с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту

жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения.

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты единого сельскохозяйственного налога на иной режим налогообложения, *вправе вновь перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога* не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Суммы НДС, принятые к вычету сельскохозяйственными товаропроизводителями в порядке, предусмотренном гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, *до перехода* на уплату единого сельскохозяйственного налога, по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, восстановлению (уплате в бюджет) не подлежат.

Если организация или индивидуальный предприниматель, перешедшие с уплаты единого сельскохозяйственного налога на иной режим налогообложения, признаются налогоплательщиками НДС в соответствии с гл. 21 НК РФ, то суммы НДС, предъявленные им по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным до перехода на иной режим налогообложения, при исчислении НДС вычету не подлежат.

## 18.2. Элементы налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу

### 18.2.1. Объект налогообложения и порядок определения и признания доходов и расходов

**Объектом налогообложения** признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

При определении объекта налогообложения *учитываются следующие доходы:*

— доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 «Доходы от реализации» гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ;

— внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 «Внереализационные доходы» гл. 25 НК РФ.

При определении объекта налогообложения не учитываются:

— доходы, указанные в ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» НК РФ;

— доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ (т.е. 15, 9 и 0%), в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;

— доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ (т.е. 35 и 9%), в порядке, установленном гл. 23 НК РФ.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики *уменьшают полученные ими доходы* на следующие **расходы**:

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

а) в отношении расходов на приобретение (сооружение, изготовление) *в период применения* единого сельскохозяйственного налога основных средств, а также расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произведенных в указанном периоде, — с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию; в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) *в период применения* единого сельскохозяйственного налога нематериальных активов — с момента принятия этих нематериальных активов на бухгалтерский учет;

б) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов *до перехода* на уплату единого сельскохозяйственного налога стоимости основных средств и нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке:

— в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение первого календарного года применения единого сельскохозяйственного налога;

— в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого календарного года применения единого сельскохозяйственного налога — 50% стоимости, второго календарного года — 30% стоимости и в течение третьего календарного года — 20% стоимости;

— в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение первых 10 лет применения единого сельскохозяйственного налога равными долями от стоимости основных средств и нематериальных активов.

При этом в течение налогового периода данные расходы принимаются равными долями.

В случае если налогоплательщик перешел на уплату единого сельскохозяйственного налога *с момента постановки на учет в налоговых органах*, стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в порядке, установленном законодательством РФ о бухгалтерском учете.

В случае если налогоплательщик перешел на уплату единого сельскохозяйственного налога *с иных режимов налогообложения*, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в порядке, установленном п. 6.1 и 9 ст. 346.6 НК РФ.

Определение *сроков полезного использования основных средств* осуществляется на основании утверждаемой Правительством РФ в соответствии со ст. 258 НК РФ классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в данной классификации, устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, учитываются в расходах с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав. Указанное положение в части обязательности выполнения условия документального подтверждения факта подачи документов на регистрацию не распространяется на основные средства, введенные в эксплуатацию до 31 января 1998 г.



Определение *сроков полезного использования нематериальных активов* осуществляется в соответствии с п. 2 ст. 258 НК РФ (см. 14.4.3).

В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) в составе расходов (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет — до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

В состав основных средств и нематериальных активов включаются основные средства и нематериальные активы, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ с учетом положений гл. 26.1 НК РФ а расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определяются с учетом положений п. 2 ст. 257 НК РФ (см. 14.4.1.).

При определении объекта налогообложения налогоплательщики уменьшают полученные ими доходы на следующие расходы:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств;

2) расходы на приобретение нематериальных активов, создание нематериальных активов самим налогоплательщиком;

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы, включая расходы на приобретение семян, рассады, саженцев и другого посадочного материала, удобрений, кормов, медикаментов, биопрепаратов и средств защиты растений;

6) расходы на оплату труда, выплату компенсаций, пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ;

6.1) расходы на обеспечение мер по технике безопасности, предусмотренных нормативными правовыми актами РФ, и расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;

7) расходы на обязательное и добровольное страхование, которые включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, в том числе 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, а также по следующим видам добровольного страхования:

— добровольному страхованию средств транспорта (в том числе арендованного);

— добровольному страхованию грузов;

— добровольному страхованию основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);

— добровольному страхованию рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;

— добровольному страхованию товарно-материальных запасов;

— добровольному страхованию урожая сельскохозяйственных культур и животных;

— добровольному страхованию иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;

— добровольному страхованию ответственности за причинение вреда, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской

Федерации или общепринятыми международными требованиями;

8) суммы НДС по приобретенным и оплаченным налогоплательщиком товарам (работам, услугам), расходы на приобретение (оплату) которых подлежат включению в состав расходов;

9) суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе (вывозе) товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и не подлежащие возврату налогоплательщикам в соответствии с таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

13) расходы на командировки, в частности:

— на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

— наем жилого помещения (по этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах, за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

— суточные или полевое довольствие;

— оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

— консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату нотариусу за нотариальное оформление документов (такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке);

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

16) расходы на опубликование бухгалтерской отчетности, а также на опубликование и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять такое опубликование (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретаемых) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

22.1) расходы на рацион питания экипажей морских и речных судов в пределах норм, утвержденных Правительством РФ;

23) суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах;

24) расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, уменьшенные на суммы НДС по приобретенным и оплаченным налогоплательщиком товарам (работам, услугам), в том числе расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, включая расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке;

25) расходы на информационно-консультативные услуги;

26) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в предусмотренном НК РФ порядке (см. 14.3.3);

27) судебные расходы и арбитражные сборы;

28) расходы в виде уплаченных на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и

(или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

29) расходы на подготовку в образовательных учреждениях среднего профессионального и высшего профессионального образования специалистов для налогоплательщиков. Указанные расходы учитываются для целей налогообложения при условии, что с обучающимися в указанных образовательных учреждениях физическими лицами заключены договоры (контракты) на обучение, предусматривающие их работу у налогоплательщика в течение не менее трех лет по специальности после окончания соответствующего образовательного учреждения;

30) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ;

31) расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, включая расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды, в том числе:

— на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения;

— на земельные участки, которые находятся в государственной или муниципальной собственности и на которых расположены здания, строения, сооружения, используемые для сельскохозяйственного производства;

32) расходы на приобретение молодняка скота для последующего формирования основного стада, продуктивного скота, молодняка птицы и мальков рыбы;

33) расходы на содержание вахтовых и временных поселков, связанных с сельскохозяйственным производством по пастбищному скотоводству;

34) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

35) расходы на сертификацию продукции;

36) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, воз-

никающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

37) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы, а также расходы на проведение оценки имущества при определении его рыночной стоимости в целях залога;

38) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

39) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

40) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и по предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;

41) расходы, связанные с участием в торгах (конкурсах, аукционах), проводимых при реализации заказов на поставку сельскохозяйственной продукции, указанной в п. 3 ст. 346.2 НК РФ;

42) расходы в виде потерь от падежа и вынужденного убоя птицы и животных в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ, за исключением случаев стихийных бедствий, пожаров, аварий, эпизоотий и других чрезвычайных ситуаций;

43) суммы портовых сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

44) расходы в виде потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий, эпизоотий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением и ликвидацией их последствий.

Все вышеперечисленные расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, т.е. для признания для целей налогообложения расходов (затрат) они должны соответствовать *одновременно* следующим условиям. Они должны быть: а) обоснованными; б) документально подтвержденными; в) произведены для осуществ-

вления деятельности, направленной на получение дохода; г) не относиться к расходам, перечисленным в ст. 270 НК РФ (не относится к расходам, не учитываемым в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций).

Расходы, указанные в подп. 5, 6, 7, 9—21, 26 и 30 принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций в соответствии со ст. 254, 255, 263, 264, 265 и 269 НК РФ.

Расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки учитываются в составе расходов равномерно в течение срока, определенного налогоплательщиком, но не менее семь лет. Суммы расходов учитываются равными долями за отчетный и налоговый периоды.

Сумма расходов на приобретение имущественных прав на земельные участки подлежит включению в состав расходов после фактической оплаты налогоплательщиком имущественных прав на земельные участки в размере уплаченных сумм и при наличии документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права в случаях, установленных законодательством РФ. Под документальным подтверждением факта подачи документов на государственную регистрацию имущественных прав понимается расписка в получении органом, осуществляющим кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, документов на государственную регистрацию указанных прав. Указанные расходы отражаются в последний день отчетного (налогового) периода и учитываются только по земельным участкам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

Признание доходов и расходов налогоплательщика осуществляется в следующем порядке:

а) в целях гл. 26.1 НК РФ *датой получения доходов* признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности иным способом (кассовый метод). При использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) и (или) имущественные права векселя датой получения доходов у налогоплательщика признается 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.

Суммы выплат, полученные на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ в соответствии с программами, утверждаемыми соответствующими органами государственной власти, учитываются в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных условиями получения указанных сумм выплат. В случае нарушения условий получения указанных выплат суммы полученных выплат в полном объеме отражаются в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных выплат превышает сумму учтенных расходов, оставшиеся неучтенные суммы в полном объеме отражаются в составе доходов этого налогового периода;

б) расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. В целях гл. 26.1 НК РФ **оплатой товаров (работ, услуг)** и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика — приобретателя указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав.

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

— материальные расходы, в том числе расходы на приобретение сырья и материалов (включая расходы на приобретение семян, рассады, саженцев и другого посадочного материала, удобрений, кормов, медикаментов, биопрепаратов и средств защиты растений), а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными сред-



ствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц;

— расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, в том числе расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, включая расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты;

— расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность;

— расходы на приобретение (сооружение, изготовление), достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые в установленном порядке, отражаются в последний день отчетного (налогового) периода в размере оплаченных сумм. При этом указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности;

— при выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются после оплаты указанного векселя. При передаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя, выданного третьим лицом, расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретенные товары (выполненные работы, оказанные услуги) и (или) имущественные права. Указанные расходы учитываются исходя из цены договора, но в размере, не превышающем суммы долгового обязательства, указанной в векселе;

в) налогоплательщики, определяющие доходы и расходы в соответствии с гл. 26.1 НК РФ, не учитывают в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по

условиям договора обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

*Организации* обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений гл. 26.1 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу в книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), форма и порядок заполнения которой утверждаются Минфином России.

### 18.2.2. Налоговая база, налоговый период и налоговая ставка

*Налоговой базой* признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в *иностранной валюте*, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в *натуральной форме*, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены договора с учетом рыночных цен, определяемых в порядке, аналогичном порядку определения рыночных цен, установленному ст. 40 НК РФ (см. 6.3).

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 под **убытком** в целях гл. 26.1 НК РФ понимается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.5 НК РФ.

Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующую

щих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщики вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщики получили убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиками деятельности по причине реорганизации, налогоплательщики-правопреемники вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиками при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Организации, которые *до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога при исчислении налога на прибыль организаций использовали метод начислений*, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога выполняют следующие правила:

1) на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщики осуществляют после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога;

2) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на уплату единого сельскохозяй-

зяйственного налога, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 НК РФ;

3) расходы, осуществленные организацией после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, либо на дату оплаты, если оплата таких расходов была осуществлена после перехода организации на уплату единого сельскохозяйственного налога;

4) не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в оплату расходов организации, если до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 НК РФ;

5) материальные расходы и расходы на оплату труда, относящиеся к незавершенному производству на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, оплаченные до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, учитываются при определении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу в отчетном (налоговом) периоде изготовления готовой продукции;

6) затраты на приобретение квот (долей) добычи (вылова) водных биологических ресурсов, фактически оплаченные до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и не отнесенные на расходы при определении налоговой базы, включаются в налоговую базу на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога.

При переходе *организации на уплату единого сельскохозяйственного налога* в учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой ор-

ганизацией) основных средств и нематериальных активов и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ.

При переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога организации, применяющей УСН, в учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов.

При переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога организации, применяющей систему налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности, в учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основных средств и нематериальных активов и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством РФ о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности.

В случае если **организация** переходит с уплаты единого сельскохозяйственного налога на иные режимы налогообложения (за исключением системы налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности) и имеет основные средства и нематериальные активы, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией) которых не полностью перенесены на расходы за период применения единого сельскохозяйственного налога, в учете на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на момент перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, на сумму произведенных за период применения единого сельскохозяйственного налога расходов.

**Индивидуальные предприниматели** при переходе с иных режимов налогообложения на уплату единого сельскохозяйственного налога и с единого сельскохозяйственного

налога на иные режимы налогообложения применяют правила, предусмотренные для организаций.

Организации, которые уплачивали единый сельскохозяйственный налог, *при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений* выполняют следующие правила (указанные доходы и расходы признаются на дату перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений):

1) признается в составе доходов погашение задолженности (оплата) налогоплательщику за поставленные в период применения единого сельскохозяйственного налога товары (выполненные работы, оказанные услуги) и (или) переданные имущественные права;

2) признаются в составе расходов расходы на приобретение в период применения единого сельскохозяйственного налога товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

Указанные доходы и расходы признаются доходами (расходами) месяца перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

Налогоплательщики, *переведенные* по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД для отдельных видов деятельности, ведут отдельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов. Доходы и расходы по видам деятельности, в отношении которых применяется система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности (с учетом положений, установленных гл. 26.1 НК РФ), не учитываются при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу.

**Налоговым периодом** признается календарный год. **Отчетным периодом** признается полугодие. **Налоговая ставка** устанавливается в размере 6%.

### 18.2.3. Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога

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

Налогоплательщики по итогам *отчетного периода* исчисляют сумму *авансового платежа* по единому сельскохозяйственному налогу исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

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

Единый сельскохозяйственный налог, подлежащий уплате по итогам *налогового периода*, уплачивается налогоплательщиками не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период (не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом).

Суммы единого сельскохозяйственного налога *зачисляются* на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Налогоплательщики по истечении отчетного и налогового периодов представляют в налоговые органы налоговые декларации:

- 1) организации — по месту своего нахождения;
- 2) индивидуальные предприниматели — по месту своего жительства.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

# Глава 19

## УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения (УСН) применяется на основании гл. 26.2 части второй НК РФ.

### 19.1. Условия применения УСН и налогоплательщики

#### 19.1.1. Общая характеристика УСН

УСН организациями и индивидуальными предпринимателями применяется *наряду* с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

Переход к УСН или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями *добровольно* в порядке, предусмотренном гл. 26.2 НК РФ.

Применение УСН *организациями* предусматривает их *освобождение* от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ), налога на имущество организаций. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими УСН, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.



Применение УСН *индивидуальными предпринимателями* предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

— 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, т.е. 35 и 9%);

— налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности).

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ.

Иные налоги уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, *сохраняются* действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, *не освобождаются* от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных НК РФ.

### 19.1.2. Налогоплательщики

**Налогоплательщиками** признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 «Порядок определения доходов. Классификация доходов» НК РФ (см. 14.2.1), не превысили 45 млн руб.

*Не вправе* применять УСН:

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) банки;

- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;
- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 7) ломбарды;
- 8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- 9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- 10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- 11) организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- 12) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с гл. 26.1 НК РФ;
- 13) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Данное ограничение *не распространяется* на организации, 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%, на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом РФ от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;
- 14) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Данное ограничение *не распространяется*:
  - на организации, 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%;

— на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом РФ от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

— на учрежденные в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» бюджетными научными учреждениями и созданными государственными академиями наук научными учреждениями хозяйственные общества, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат данным научным учреждениям;

— на учрежденные в соответствии с Федеральным законом от 22 августа 1996 г. № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании» высшими учебными заведениями, являющимися бюджетными образовательными учреждениями, и созданными государственными академиями наук высшими учебными заведениями хозяйственные общества, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат данным высшим учебным заведениям;

15) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

16) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб. (учитываются основные средства и нематериальные активы, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ);

17) казенные и бюджетные учреждения;

18) иностранные организации.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с гл. 26.3 НК РФ на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять УСН в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные гл. 26.2 НК РФ, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности, а предельная величина доходов определяется по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения.

### **19.1.3. Порядок и условия начала и прекращения применения УСН**

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на УСН, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. При этом организации в заявлении о переходе на УСН сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года, а также о средней численности работников за указанный период и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена УСН. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на УСН налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена УСН.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на УСН в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель вправе применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов и городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, вправе на основании заявления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход.

Налогоплательщики, применяющие УСН, *не вправе* до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения.

Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со ст. 346.15 и с подп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ, превысили 60 млн руб. и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным п. 3 и 4 ст. 346.12 и п. 3 ст. 346.14 НК РФ, такой налогоплательщик считается *утратившим право* на применение УСН с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании иного режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Указанные налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором

эти налогоплательщики перешли на иной режим налогообложения.

Налогоплательщик *обязан сообщить* в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения, осуществленном в соответствии с вышеуказанными правилами, в течение 15 календарных дней по истечении отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщик, применяющий УСН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

Налогоплательщик, перешедший с УСН на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение УСН.

## 19.2. Объекты налогообложения.

### Порядок определения и признания доходов и расходов

#### 19.2.1. Объекты налогообложения

*Объектом налогообложения* признаются:

- 1) доходы;
- 2) доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется **самим налогоплательщиком**, за исключением случаев участия в договорах простого товарищества (договорах о совместной деятельности) или договорах доверительного управления имуществом. Объект налогообложения **может изменяться** налогоплательщиком **ежегодно**. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять 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**.

### 19.2.2. Порядок определения доходов

Налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

- 1) доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ (см. 14.2.2);
- 2) внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ (см. 14.2.3).

При определении объекта налогообложения не учитываются:

- 1) доходы, указанные в ст. 251 НК РФ (см. 14.2.4);
- 2) доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ (т.е. 15, 9 и 0%), в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;
- 3) доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ (т.е. 35 и 9%), в порядке, установленном гл. 23 НК РФ.

### 19.2.3. Порядок определения расходов

При определении объекта налогообложения налогоплательщик *уменьшает* полученные доходы на следующие *расходы*:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом установленных гл. 26.2 НК РФ особенностей);

2) расходы на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком (с учетом установленных гл. 26.2 НК РФ особенностей);

2.1) расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

2.2) расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации;

2.3) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, признаваемые таковыми в соответствии с п. 1 ст. 262 НК РФ;

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ;

7) 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 РФ;

8) суммы НДС по приобретаемым товарам (работам и услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов;

9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет денежных средств на счетах имущества налогоплательщика в установленном НК РФ порядке (см. 9.1.2);

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служеб-



ных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

13) расходы на командировки, в частности:

— на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

— наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

— суточные или полевое довольствие;

— оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

— консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, за исключением суммы налога, уплаченной в соответствии с гл. 26.2 НК РФ;

23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на суммы НДС по приобретаемым товарам), а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров;

24) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

25) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

26) расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

27) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

28) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

29) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

30) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;

31) судебные расходы и арбитражные сборы;

32) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

32.1) вступительные, членские и целевые взносы, уплачиваемые в соответствии с Федеральным законом от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»;

33) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе. К **расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями** относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями. *Не признаются* расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования. Указанные расходы для целей налогообложения не принимаются;

34) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ;

35) расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;

36) расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

Вышеуказанные расходы принимаются при условии их соответствия критериям, установленным в отношении расходов, признаваемых для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций. Для целей налогообложения расходов (затрат) они должны соответствовать *одновременно* следующим условиям. Они должны быть:

1) обоснованными; 2) документально подтвержденными; 3) произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода; 4) не относиться к расходам, перечисленным в ст. 270 НК РФ (не относиться к расходам, не учитываемым в целях налогообложения).

Отдельные виды расходов (указанные в п. 5, 6, 7, 9–21, 34) принимаются применительно к порядку, предусмотренно-

му для исчисления налога на прибыль организаций следующими статьями НК РФ:

- ст. 254 «Материальные расходы» (см. 14.3.2);
- ст. 255 «Расходы на оплату труда» (см. 14.3.2);
- ст. 263 «Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества»;
- ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» (см. 14.3.3);
- ст. 268 «Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав» (см. 14.5.1);
- ст. 269 «Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам» (см. 14.5.2).

При применении УСН расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

1) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения УСН — с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения УСН — с момента принятия этих нематериальных активов на бухгалтерский учет;

3) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на УСН стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке:

— в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;

— в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого года применения УСН — 50% стоимости, второго года — 30% стоимости и третьего года — 20% стоимости;

— в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение 10 лет применения УСН равными долями стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

В случае если налогоплательщик применяет УСН с момента постановки на учет в налоговых органах, стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете.

В случае если налогоплательщик перешел на УСН с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в установленном гл. 26.2 НК РФ порядке.

Определение сроков полезного использования основных средств осуществляется на основании утверждаемого Правительством РФ Кодекса классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в данной классификации, устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, учитываются в расходах с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав. Данное положение в части обязательности выполнения условия документального подтверждения факта подачи документов на регистрацию не распространяется на основные средства, введенные в эксплуатацию до 31 января 1998 г.

Определение сроков полезного использования нематериальных активов при применении УСН осуществляется так же, как и для уплаты налога на прибыль организаций (об определении срока полезного использования объекта нематериальных активов см. 14.4.3).

В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) в составе расходов в соответствии с гл. 26.2 НК РФ (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет — до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооруже-

ния, изготовления, создания самим налогоплательщиком) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Для целей определения расходов при применении УСН в состав основных средств и нематериальных активов включаются основные средства и нематериальные активы, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ (см. 14.4.1).

#### 19.2.4. Порядок признания доходов и расходов

В гл. 26.2 НК РФ *датой получения доходов* признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод). При использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права векселя датой получения доходов у налогоплательщика признается 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.

В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

Суммы выплат, полученные на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ в соответствии с программами, утверждаемыми соответствующими органами государственной власти, учитываются в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных

условиями получения указанных сумм выплат. В случае нарушения условий получения выплат суммы полученных выплат в полном объеме отражаются в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных выплат, указанных в абз. 4 настоящего пункта, превышает сумму учтенных расходов, оставшиеся неучтенные суммы в полном объеме отражаются в составе доходов этого налогового периода.

*Расходами* налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. В целях гл. 26.2 НК РФ *оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав* признается прекращение обязательства налогоплательщика — приобретателя товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав. При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

1) материальные расходы (в том числе расходы по приобретению сырья и материалов), а также расходы на оплату труда — в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц;

2) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, — по мере реализации указанных товаров. Налогоплательщик вправе для целей налогообложения использовать один из следующих методов оценки покупных товаров:

— по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

— стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);

— средней стоимости;

— стоимости единицы товара.

Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты;

3) расходы на уплату налогов и сборов — в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность;

4) расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности;

5) при выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются после оплаты указанного векселя. При передаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя, выданного третьим лицом, расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретаемые товары (работы, услуги) и (или) имущественные права. Указанные расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанной в векселе.

Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы в соответствии с гл. 26.2 НК РФ, *не учитывают* в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям договора обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

При переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде доходов, при исчислении налоговой базы не учитываются.



## 19.3. Другие элементы налогообложения при применении УСН

### 19.3.1. Налоговая база. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая ставка

В случае, если объектом налогообложения являются *доходы* организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

В случае, если объектом налогообложения являются *доходы* организации или индивидуального предпринимателя, *уменьшенные на величину расходов*, **налоговой базой** признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения ***доходы, уменьшенные на величину расходов***, уплачивает *минимальный налог* в следующем порядке.

Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, которой являются *доходы* (см. 21.2.2). Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял УСН и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом под убытком понимается превышение расходов, определяемых в соответствии со ст. 346.16 НК РФ (см. 21.2.3), над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.15 НК РФ (см. 21.2.2).

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации, налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД для отдельных видов

деятельности в соответствии с гл. 26.3 НК РФ, ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

**Налоговым периодом** признается календарный год.

**Отчетными периодами** признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В случае, если объектом налогообложения являются *доходы*, **налоговая ставка** устанавливается в размере **6%**.

В случае, если объектом налогообложения являются *доходы, уменьшенные на величину расходов*, налоговая ставка устанавливается в размере **15%**.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

### 19.3.2. Порядок исчисления и уплаты налога

Налог *исчисляется* как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком *самостоятельно*.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения *доходы*, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу. Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, *уменьшается* указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах

исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения *доходы, уменьшенные на величину расходов*, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Суммы налога *зачисляются* на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

#### 19.4. Налоговая декларация и налоговый учет

*Налогоплательщики-организации* по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего нахождения.

Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

*Налогоплательщики — индивидуальные предприниматели* по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего жительства.

Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Минфином России.

Налогоплательщики обязаны вести *учет доходов и расходов* для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, форма и порядок заполнения которой утверждаются Минфином России.

### **19.5. Особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСН с иных режимов налогообложения и при переходе с УСН на иные режимы налогообложения**

Организации, которые до перехода на УСН при исчислении налога на прибыль организаций использовали *метод начислений*, **при переходе на УСН** выполняют следующие правила.

1. На дату перехода на УСН в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные до перехода на УСН в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на УСН.

2. Не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на УСН, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

3. Расходы, осуществленные организацией после перехода на УСН, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на УСН, либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на УСН.

4. Не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на УСН в оплату расходов организации, если до перехода на УСН такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Организации, применявшие УСН, *при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций* с использованием метода начислений выполняют следующие правила.

1. Признаются в составе доходов доходы в сумме выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) в период применения упрощенной системы налогообложения, оплата (частичная оплата) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления.

2. Признаются в составе расходов расходы на приобретение в период применения УСН товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

Указанные доходы и расходы признаются доходами (расходами) месяца перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

При переходе организации на УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, в налоговом учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ.

При переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения УСН с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется.

При переходе на УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, организации, применяющей систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог, в налоговом учете на дату указанного

перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, определяемая исходя из их остаточной стоимости на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, уменьшенной на сумму расходов, определяемых в порядке, предусмотренном подп. 2 п. 4 ст. 346.5 НК РФ, за период применения гл. 26.1 НК РФ.

При переходе на УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, организации, применяющей систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26.3 НК РФ, в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов до перехода на УСН в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основных средств и нематериальных активов и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством РФ о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

В случае, если *организация переходит с УСН (независимо от объекта налогообложения) на общий режим налогообложения* и имеет основные средства и нематериальные активы, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) которых, произведенные в период применения общего режима налогообложения до перехода на УСН, не полностью перенесены на расходы за период применения УСН в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 НК РФ, на дату перехода на уплату налога на прибыль организаций в налоговом учете остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на дату перехода на УСН, на сумму расходов, определяемую за период применения УСН в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

*Индивидуальные предприниматели* при переходе с иных режимов налогообложения на УСН и с УСН на иные режи-

мы налогообложения применяют правила для организаций, описанные выше.

Организации и индивидуальные предприниматели, ранее применявшие общий режим налогообложения, при переходе на УСН выполняют следующее правило: суммы НДС, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком НДС с сумм оплаты, частичной оплаты, полученной до перехода на УСН в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на УСН, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода налогоплательщика НДС на упрощенную систему налогообложения, при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм НДС покупателям в связи с переходом налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели, применявшие УСН, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило: суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, применяющему упрощенную систему налогообложения, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении УСН, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ для налогоплательщиков НДС.

### **19.6. Особенности применения УСН индивидуальными предпринимателями на основе патента**

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие один из видов предпринимательской деятельности, перечисленных ниже, вправе перейти на *УСН на основе патента*.

Применение УСН на основе патента разрешается индивидуальным предпринимателям, осуществляющим один из видов предпринимательской деятельности, перечисленных в НК РФ (свыше 60 видов).

При применении упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по до-



говорам гражданско-правового характера, среднесписочная численность которых, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период пять человек.

Налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН на основе патента и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан соответствующий патент, в следующих случаях:

— если в календарном году, в котором налогоплательщик применяет УСН на основе патента, его доходы превысили размер доходов, установленный ст. 346.13 НК РФ, независимо от количества полученных в указанном году патентов (60 млн руб.);

— если в течение налогового периода допущено несоответствие требованиям, установленным п. 2.1 ст. 346.25.1 НК РФ (свыше пяти работников).

Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения, исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем, утратившим право на применение УСН на основе патента, в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента на территориях субъектов РФ принимается законами соответствующих субъектов РФ.

Принятие субъектами РФ решений о возможности применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента *не препятствует* таким индивидуальным предпринимателям применять по своему выбору упрощенную систему налогообложения, предусмотренную ст. 346.11–346.25 НК РФ (без применения патента). При этом переход с упрощенной системы налогообложения на основе патента на общий порядок применения УСН и обратно может быть осуществлен только после истечения периода, на который выдается патент.

Документом, удостоверяющим право применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента, является выдаваемый индивидуальному предпринимателю налоговым органом патент на осуществление одного из

вышеперечисленных видов предпринимательской деятельности.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на период от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент.

Заявление на получение патента подается индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем УСН на основе патента.

Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Форма патента, форма заявления на получение патента, а также форма уведомления об отказе в выдаче патента утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

Патент действует только на территории того субъекта РФ, на территории которого он выдан.

Налогоплательщик, имеющий патент, вправе подавать заявление на получение другого патента в целях применения упрощенной системы налогообложения на основе патента на территории другого субъекта РФ.

В случае если индивидуальный предприниматель состоит на учете в налоговом органе в одном субъекте РФ, а заявление на получение патента подает в налоговый орган другого субъекта РФ, этот индивидуальный предприниматель обязан вместе с заявлением на получение патента подать заявление о постановке на учет в этом налоговом органе.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке, предусмотренной для УСН (см. 21.3.1), процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности, потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок стоимость патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ. Если законом субъекта РФ по какому-либо из видов предпринимательской деятельности размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не изменен на следующий календарный год, то в этом календарном году при определении годовой стоимости патента учитывается размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, действующий в предыдущем году.

В случае если вид предпринимательской деятельности входит в перечень видов предпринимательской деятельности, облагаемых ЕНВД, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности по ЕНВД в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности, умноженную на 30.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН на основе патента, производят оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента.

При нарушении условий применения УСН на основе патента, а также при неоплате (неполной оплате) одной трети стоимости патента в срок индивидуальный предприниматель теряет право на применение УСН на основе патента в периоде, на который был выдан патент. В этом случае индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, *не возвращается*.

Индивидуальный предприниматель обязан сообщить в налоговый орган об утрате права на применение УСН на

основе патента и переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней с начала применения иного режима налогообложения.

Индивидуальный предприниматель, перешедший с упрощенной системы налогообложения на основе патента на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН на основе патента не ранее чем через три года после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент. При этом при оплате оставшейся части стоимости патента она подлежит *уменьшению* на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Налоговая декларация, предусмотренная ст. 346.23 НК РФ (для иных типов УСН), налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения на основе патента в налоговые органы не представляется.

Налогоплательщики упрощенной системы налогообложения на основе патента ведут налоговый учет в порядке, установленном ст. 346.24 НК РФ (см. параграф 21.4).

# **Глава 20**

## **СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)** применяется на основании гл. 26.3 части второй НК РФ.

### **20.1. Общая характеристика и основные понятия, используемые в целях применения ЕНВД**

#### **20.1.1. Общие положения**

Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности устанавливается НК РФ, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения (далее — общий режим налогообложения) и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

ЕНВД для отдельных видов деятельности может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

1) оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

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 организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли. Для целей гл. 26.3 НК РФ розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

7) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей 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 кв. м по каждому объекту организации общественного питания. Для целей гл. 26.3 НК РФ оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого ЕНВД не применяется;

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 на транспортных средствах;

12) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, осуществляемыми в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м;

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.

ЕНВД *не применяется* в отношении видов предпринимательской деятельности в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, а также в случае осуществления их налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших в соответствии со ст. 83 НК РФ.

ЕНВД не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в п. 6—9, в случае если они осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими в соответствии с гл. 26.1 НК РФ на уплату единого сельскохозяйственного налога, и указанные организации и индивидуальные предприниматели реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

На уплату ЕНВД *не переводятся*:

1) организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

2) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Указанное ограничение не распространяется на организации, 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%, на организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом РФ от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

3) индивидуальные предприниматели, перешедшие в соответствии с гл. 26.2 НК РФ на упрощенную систему налогообложения на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга переведены на систему ЕНВД;

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

5) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, указанные в п. 13 и 14, в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

Если по итогам налогового периода налогоплательщиком допущено несоответствие требованиям, установленным п. 1 и 2, он считается утратившим право на применение системы налогообложения, установленной гл. 26.3 НК РФ, и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, в котором допущено несоответствие указанным требованиям. При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, пред-



усмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Если налогоплательщик, утративший право на применение ЕНВД, осуществляет виды предпринимательской деятельности, переведенные решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на уплату ЕНВД, без нарушения требований, установленных п. 1 и 2, то он обязан перейти на ЕНВД с начала следующего налогового периода по ЕНВД, то есть с начала квартала, следующего за кварталом, в котором налогоплательщиком устранены несоответствия установленным требованиям.

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга устанавливаются:

1) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах вышеуказанного перечня. При введении единого налога в отношении предпринимательской деятельности по оказанию бытовых услуг может быть определен перечень их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, подлежащих переводу на уплату единого налога;

2) значения коэффициента  $K_2$  (см. 22.1.2) или значения данного коэффициента, учитывающие особенности ведения предпринимательской деятельности.

Уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД).

Уплата индивидуальными предпринимателями ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате 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 ЕНВД).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, *не признаются* налогоплательщиками НДС (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией).

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с иными режимами налогообложения.

Налогоплательщики обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством РФ.

При осуществлении *нескольких видов* предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется раздельно по *каждому* виду деятельности.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, *иные виды предпринимательской деятельности*:

1) обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке;

2) исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели при переходе с общего режима налогообложения на уплату единого налога выполняют следующее правило: суммы НДС, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком НДС с сумм оплаты (частичной оплаты), полученной до перехо-

да на уплату единого налога в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на уплату единого налога, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода налогоплательщика НДС на уплату единого налога, при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм НДС покупателем в связи с переходом налогоплательщика на уплату единого налога.

Организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило: суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, перешедшему на уплату единого налога, по приобретенным им товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые не были использованы в деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, подлежат вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ для налогоплательщиков НДС.

### 20.1.2. Основные понятия, используемые в целях применения ЕНВД

Для целей гл. 26.3 НК РФ используются следующие понятия.

**Вмененный доход** — потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины ЕНВД по установленной ставке.

**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.

**Корректирующие коэффициенты базовой доходности** — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

*K1* — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на

товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ;

*K2* — 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, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

**Бытовые услуги** — платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов и услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств), предусмотренные Общероссийским классификатором услуг населению, за исключением услуг по изготовлению мебели, строительству индивидуальных домов.

**Ветеринарные услуги** — услуги, оплачиваемые физическими лицами и организациями по перечню услуг, предусмотренному нормативными правовыми актами РФ, а также Общероссийским классификатором услуг населению.

**Услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств** — платные услуги, оказываемые физическим лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским классификатором услуг населению. К данным услугам не относятся услуги по заправке автотранспортных средств, услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию, а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках и штрафных автостоянках.

**Транспортные средства** (в целях подп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ) — автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и

прицепы-роспуски. В автотранспортном средстве, предназначенном для перевозки пассажиров, количество посадочных мест в целях настоящей главы определяется как количество мест для сидения (за исключением места водителя и места кондуктора) на основании данных технического паспорта завода-изготовителя автотранспортного средства. Если в техническом паспорте завода-изготовителя автотранспортного средства отсутствует информация о количестве посадочных мест, то это количество определяется органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации на основании заявления организации (индивидуального предпринимателя), являющейся (являющегося) собственником автотранспортного средства, предназначенного для перевозки пассажиров при осуществлении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению в соответствии с гл. 26.3 НК РФ.

**Платные стоянки** — площади (в том числе открытые и крытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств (за исключением штрафных стоянок).

**Розничная торговля** — предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подп. 6–10 п. 1 ст. 181 НК РФ (нефтепродуктов), продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания, газа, грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-роспусков, автобусов любых типов, товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправлений (посылочная торговля), а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети), передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления). Реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изго-

товленной в этих торговых автоматах, относится в целях гл. 26.3 НК РФ к розничной торговле.

**Стационарная торговая сеть** — торговая сеть, расположенная в предназначенных и (или) используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям.

**Стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы,** — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны.

**Стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов,** — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски, торговые автоматы и другие аналогичные объекты.

**Нестационарная торговая сеть** — торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети.

**Развозная торговля** — розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только с транспортным средством. К данному виду торговли относится торговля с использованием автомобиля, автолавки, автомагазина, тонара, автоприцепа, передвижного торгового автомата.

**Разносная торговля** — розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем в организациях, на транспорте, на дому или на улице. К данному виду торговли относится торговля с рук, лотка, из корзин и ручных тележек.

**Услуги общественного питания** — услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга. К услугам общественного питания не относятся услуги по производству и реализации алкогольной продукции и пива (подакцизных товаров, указанных в подп. 3 и 4 п. 1 ст. 181 НК РФ).

**Объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей**, — здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания, имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. К данной категории объектов организации общественного питания относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусочные.

**Объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей**, — объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров. К данной категории объектов организации общественного питания относятся киоски, палатки, магазины (отделы) кулинарии при ресторанах, барах, кафе, столовых, закусочных и другие аналогичные точки общественного питания.

**Площадь торгового зала** — часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

**Площадь зала обслуживания посетителей** — площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов. В целях гл. 26.3 НК РФ к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

**Открытая площадка** — специально оборудованное для торговли или общественного питания место, расположенное на земельном участке.

**Магазин** — специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже.

**Павильон** — строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест.

**Киоск** — строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца.

**Палатка** — сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала.

**Торговое место** — место, используемое для совершения сделок купли-продажи.

К торговым местам относятся здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи, а также объекты организации розничной торговли и общественного



питания, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей (палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты, в том числе расположенные в зданиях, строениях и сооружениях), прилавки, столы, лотки (в том числе расположенные на земельных участках), земельные участки, используемые для размещения объектов организации розничной торговли (общественного питания), не имеющих торговых залов (залов обслуживания посетителей), прилавков, столов, лотков и других объектов.

**Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения,** — площадь нанесенного изображения.

**Площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения** — площадь экспонирующей поверхности.

**Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы** — площадь светоизлучающей поверхности.

**Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций** — предпринимательская деятельность по распространению наружной рекламы с использованием щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта, осуществляемая владельцем рекламной конструкции, являющимся рекламодателем, с соблюдением требований Федерального закона от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе» (далее — Федеральный закон «О рекламе»). Владелец рекламной конструкции (организация или индивидуальный предприниматель) — собственник рекламной конструкции либо иное лицо, обладающее вещным правом на рекламную конструкцию или правом владения и пользования рекламной конструкцией на основании договора с ее собственником.

**Размещение рекламы на транспортном средстве** — предпринимательская деятельность по размещению рекламы на транспортном средстве, осуществляемая с соблюдением требований Федерального закона «О рекламе», на

основании договора, заключаемого рекламодателем с собственником транспортного средства или уполномоченным им лицом либо с лицом, обладающим иным вещным правом на транспортное средство.

**Количество работников** — среднесписочная (средняя) за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

**Помещение для временного размещения и проживания** — помещение, используемое для временного размещения и проживания физических лиц (квартира, комната в квартире, частный дом, коттедж (их части), гостиничный номер, комната в общежитии и другие помещения). Общая площадь помещений для временного размещения и проживания определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов на объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию (договоров купли-продажи, аренды (субаренды), технических паспортов, планов, схем, экспликаций и других документов).

При определении общей площади помещений для временного размещения и проживания объектов гостиничного типа (гостиниц, кемпингов, общежитий и других объектов) не учитывается площадь помещений общего пользования проживающих (холлов, коридоров, вестибюлей на этажах, межэтажных лестниц, общих санузлов, саун и душевых комнат, помещений ресторанов, баров, столовых и других помещений), а также площадь административно-хозяйственных помещений.

**Объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию** — здания, строения, сооружения (их части), имеющие помещения для временного размещения и проживания (жилые дома, коттеджи, частные дома, постройки на приусадебных участках, здания и строения (комплексы конструктивно обособленных (объединенных) зданий и строений, расположенных на одном земельном участке), используемые под гостиницы, кемпинги, общежития и другие объекты).

**Площадь стоянки** — общая площадь земельного участка, на которой размещена платная стоянка, определяемая на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов.

## 20.2. Налогоплательщики и элементы налогообложения

### 20.2.1. Налогоплательщики

*Налогоплательщиками ЕНВД* являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, переведенные решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на уплату ЕНВД, обязаны встать на учет в налоговом органе:

по месту осуществления предпринимательской деятельности (за исключением видов предпринимательской деятельности, по которым предусмотрена постановка на учет по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя);

по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) — по видам предпринимательской деятельности, указанным в п. 5, 7 (в части, касающейся развозной и разносной розничной торговли) и в подп. 11 п. 2 ст. 346.26 НК РФ (размещение рекламы на транспортных средствах).

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на территориях нескольких городских округов или муниципальных районов, на нескольких внутригородских территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, на территориях которых действуют несколько налоговых органов, осуществляется в налоговом органе, на подведомственной территории которого расположено место осуществления предпринимательской деятельности, указанное первым в заявлении о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД.

Организации или индивидуальные предприниматели, которые подлежат постановке на учет в качестве налогопла-

тельщиков ЕНВД, подают в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала осуществления предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД, в течение пяти дней со дня получения заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД выдает уведомление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД.

Снятие с учета налогоплательщика ЕНВД при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, осуществляется на основании заявления, поданного в налоговый орган в течение пяти дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД.

Налоговый орган в течение пяти дней со дня получения от налогоплательщика заявления о снятии с учета в качестве налогоплательщика ЕНВД направляет ему уведомление о снятии его с учета.

Форма заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД и форма заявления организации или индивидуального предпринимателя о снятии с учета в качестве налогоплательщика ЕНВД в связи с прекращением предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, устанавливаются ФНС России.

На розничных рынках, образованных в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 271-ФЗ «О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации», налогоплательщиками в отношении видов предпринимательской деятельности, предусмотренных подп. 13 и 14 п. 2 ст. 346.26 НК РФ, являются управляющие рынком компании.

### **20.2.2. Объект налогообложения и налоговая база**

**Объектом налогообложения** для применения ЕНВД признается вмененный доход налогоплательщика.

**Налоговой базой** для исчисления суммы ЕНВД 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.

Для исчисления суммы ЕНВД в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц, которые приведены в табл. 22.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты  $K1$  и  $K2$ .

При определении величины базовой доходности представительные органы муниципальных районов, городских округов, законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга могут корректировать (умножать) базовую доходность на корректирующий коэффициент  $K2$ .

Корректирующий коэффициент  $K2$  определяется как произведение установленных нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга значений.

Значения корректирующего коэффициента  $K2$  определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на период не менее чем календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно. Если нормативный правовой акт представительного органа муниципального района, городского округа, законы городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о внесении изменений в действующие значения корректирующего коэффициента  $K2$  не приняты до начала следующего календарного года и (или) не вступили в силу в установленном НК РФ порядке с начала следующего календарного года, то в следующем календарном году продолжают действовать значения корректирующего коэффициента  $K2$ , действовавшие в предыдущем календарном году.

В случае, если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического

показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации.

Значения корректирующего коэффициента  $K_2$  округляются до третьего знака после запятой. Значения физических показателей указываются в целых единицах. Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. Значения стоимостных показателей менее 50 копеек (0,5 единицы) отбрасываются, а 50 копеек (0,5 единицы) и более округляются до полного рубля (целой единицы).

### 20.2.3. Налоговый период. Налоговая ставка.

#### Порядок и сроки уплаты ЕНВД

**Налоговым периодом** по ЕНВД признается квартал.

**Налоговая ставка** устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

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

Сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ при выплате налогоплательщиками вознаграждений работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается ЕНВД, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма ЕНВД не может быть уменьшена более чем на 50%.

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

Суммы ЕНВД зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

# **Глава 21**

## **СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЯ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ**

**Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции** применяется с 1 января 2004 г. на основании гл. 26.4 части второй НК РФ, введенной Федеральным законом от 6 июня 2003 г. № 65-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации».

### **21.1. Основные понятия и условия применения системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции**

#### **21.1.1. Основные понятия**

Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», принятый в развитие законодательства РФ в области недропользования и инвестиционной деятельности, устанавливает правовые основы отношений, возникающих в процессе осуществления российских и иностранных инвестиций в поиск, разведку и добычу минерального сырья на территории РФ, а также на континентальном шельфе и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ на условиях соглашений о разделе продукции. Закон регулирует отношения, возникающие в процессе заключения, исполнения и прекращения соглашений о разделе продукции, и определяет основные правовые условия таких соглашений.



**Соглашение о разделе продукции** является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности 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. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с использованием недр, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения в соответствии с положениями Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции».

Сторонами соглашения являются:

— Российская Федерация, от имени которой в соглашении выступают Правительство РФ или уполномоченные им органы;

— 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.

Часть произведенной продукции, являющаяся по условиям соглашения долей инвестора, принадлежит последнему на праве собственности. Минеральное сырье, поступающее в соответствии с условиями соглашения в собственность инвестора, может быть вывезено с таможенной территории РФ на условиях и в порядке, которые определены этим соглашением, без количественных ограничений экспорта, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».

В целях гл. 26.4 НК РФ используются следующие основные понятия.

**Инвестор** — юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и

являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции.

**Продукция** — полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ, а также на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия). 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 государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия), 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 п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции.

**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».

**Прибыльная продукция** — произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции.

**Компенсационная продукция** — часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна

превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ — 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с гл. 26.4 НК РФ.

**Пункт раздела** — место коммерческого учета продукции, в котором государство передает инвестору часть произведенной продукции, причитающуюся ему по условиям соглашения. При добыче нефти место коммерческого учета продукции определяется в случае транспортировки ее трубопроводным транспортом как место, в которое нефть по трубопроводу поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества, подсчет в качестве произведенной продукции и передача в систему магистрального трубопровода. В случае транспортировки нефти иным транспортом, чем трубопроводный, место коммерческого учета продукции определяется соглашением как место, в которое нефть поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества.

**Цена продукции** — определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции, если иное не установлено гл. 26.4 НК РФ.

**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 РФ. 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.

### 21.1.2. Раздел продукции

В соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с соглашением, которое должно предусматривать (за исключением случаев, установленных п. 2 ст. 8 указанного Закона) условия и порядок:

— определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости. При этом произведенной продукцией признается 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 государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия), добытое инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенное на количество технологических потерь в пределах нормативов;

— определения части произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению (далее — компенсационная продукция). При этом предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе РФ — 90% общего объема произведенной продукции. Состав затрат, подлежащих возмещению инвестору за счет компенсационной продукции, определяется соглашением в соответствии с законодательством РФ;

— раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период;

— передачи инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента;

— получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

В соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» в отдельных случаях раздел произведенной продукции между государством и инвестором в соответствии с соглашением может осуществляться в *ином порядке*, чем в том, который установлен в п. 1 ст. 8 указанного Закона. При этом соглашение должно предусматривать 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. Пропорции такого раздела определяются соглашением в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. При этом доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68%;

- 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.

Заключение соглашения в соответствии с указанными условиями и порядком раздела продукции должно быть предусмотрено условиями аукциона.

Соглашение может предусматривать *только один способ* раздела продукции. Соглашение *не может* предусматривать переход с одного способа раздела продукции на другой, а также замену одного способа раздела продукции на другой.

### **21.1.3. Условия применения системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции**

Глава 26.4 НК РФ устанавливает специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» и отвечают следующим *условиям*:

- соглашения заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, в порядке и на условиях, которые определены п. 4 ст. 2 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», и признания аукциона несостоявшимся;

— при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции;

— соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений, представляет в налоговые органы соответствующие уведомления в письменном виде и следующие документы:

- соглашение о разделе продукции;
- решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с Законом РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

В целях гл. 26.4 НК РФ цена продукции (цена нефти) применяется для определения объема компенсационной продукции, передаваемой инвестору, для раздела прибыльной продукции в стоимостном выражении, для определения прибыли, подлежащей налогообложению, а также для компенсации расходов инвестора на уплату налогов и сборов в случаях, предусмотренных гл. 26.4 НК РФ.

Установленный гл. 26.4 НК РФ специальный налоговый режим применяется в течение *всего срока действия соглашения* в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов, указанных в ст. 346.36 НК РФ.

Установленный гл. 26.4 НК РФ специальный налоговый режим предусматривает *замену* уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством РФ о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения, за исключением налогов и сборов, уплата которых предусмотрена гл. 26.4 НК РФ.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции, инвестор *уплачивает* следующие налоги и сборы:

- НДС;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- водный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз.

Инвестор *освобождается* от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с гл. 26.4 НК РФ по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Суммы уплаченных инвестором НДС, платежей за пользование природными ресурсами, водного налога, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению в соответствии с положениями гл. 26.4 НК РФ.

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. В случае, если указанное имущество используется инвестором не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке. Перечень документов, при предоставлении которых в налоговые органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством РФ.

Инвестор *не уплачивает* транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения. Перечень документов, при предоставлении которых в налоговые органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством РФ.

При использовании транспортных средств не для целей соглашения уплата транспортного налога *осуществляется* в общеустановленном порядке.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- НДС;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Инвестор *освобождается* от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с гл. 26.4 НК РФ по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

От уплаты таможенной пошлины *освобождаются* товары, ввозимые на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с территории РФ.

При выполнении соглашения объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и порядок исчисления налога в отношении налогов, уплачиваемых налогоплательщиками, определяются с учетом особенностей, предусмотренных положениями гл. 26.4 НК РФ, действующими на дату вступления соглашения в силу.

При *изменении* в течение срока действия соглашения наименований каких-либо из указанных в НК РФ налогов и сборов без изменения при этом элементов налогообложения такие налоги и сборы исчисляются и уплачиваются при выполнении соглашения с новым наименованием.

В случае *изменения* в течение срока действия соглашения порядка уплаты налогов и сборов, а также изменения форм, порядка заполнения и сроков представления налоговых деклараций без изменения налоговой базы, налоговой ставки и порядка исчисления налога (элементов обложения сбора) уплата налогов и сборов, а также представление налоговых деклараций производятся в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах.

В случае *изменения* в течение срока действия соглашения налоговой ставки НДС исчисление и уплата указанного налога осуществляются по налоговой ставке, установленной в соответствии с гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.



В случае если нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов, затраты инвестора по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению инвестору за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту РФ, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных указанных налогов и сборов.

При выполнении соглашений, заключенных *до вступления* в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», применяются условия освобождения от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также порядок исчисления, уплаты и возврата (возмещения) уплачиваемых налогов, сборов и иных обязательных платежей, которые предусмотрены указанными соглашениями. В случае несоответствия положений НК РФ и (или) иных актов законодательства РФ о налогах и сборах, актов законодательства субъектов РФ о налогах и сборах, нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах условиям указанных соглашений применяются условия таких соглашений.

## **21.2. Налогоплательщики и особенности определения налоговой базы и исчисления и уплаты отдельных налогов при выполнении соглашений**

### **21.2.1. Налогоплательщики и плательщики сборов при выполнении соглашений.**

#### **Уполномоченные представители налогоплательщиков и плательщиков сборов**

*Налогоплательщиками и плательщиками сборов*, уплачиваемых при применении специального налогового режима, установленного гл. 26.4 НК РФ, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» (далее — налогоплательщики).

Налогоплательщик вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением специального на-

логового режима, установленного гл. 26.4 НК РФ, при выполнении соглашений, оператору с его согласия. Оператор осуществляет в соответствии с НК РФ предоставленные ему налогоплательщиком полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством РФ, в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

### 21.2.2. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых

При выполнении соглашений, которые предусматривают условия раздела произведенной продукции в соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», установлены следующие особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты *налога на добычу полезных ископаемых*.

Налогоплательщики определяют сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате, в соответствии с гл. 26 НК РФ с учетом следующих особенностей.

**Налоговая база** при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база определяется *отдельно по каждому соглашению*.

**Налоговая ставка** при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 руб. за одну тонну. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, —  $K_{ц}$ .

Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле

$$K_{ц} = (Ц - 8) \times \frac{P}{252},$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за один баррель;  $P$  — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого ЦБ РФ.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого ЦБ РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно

как среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого ЦБ РФ, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все календарные дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ. При отсутствии указанной информации в официальных источниках информации средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Рассчитанный коэффициент ( $K_{\text{н}}$ ) округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента ( $K_{\text{н}}$ ), и величины налоговой базы.

При выполнении соглашений налоговые ставки, установленные НК РФ, при добыче полезных ископаемых, за исключением нефти и газового конденсата, применяются с коэффициентом 0,5.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений (с коэффициентом  $K_{\text{н}}$ ) применяется при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений с коэффициентом 0,5 до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением.

В случае если соглашением установлен предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, при достижении такого предельного уровня налоговая ставка применяется с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

### 21.2.3. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций

При выполнении соглашений, которые предусматривают порядок раздела продукции, установленный п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», установлены следующие особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты *налога на прибыль организаций* (ст. 346.38 НК РФ).

Налогоплательщики определяют сумму налога на прибыль организаций, подлежащую уплате, в соответствии с гл. 25 НК РФ с учетом следующих особенностей.

**Объектом налогообложения** признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения. При этом *прибылью* налогоплательщика признается его доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов, определяемых в соответствии со ст. 346.38 НК РФ. В случае если стороной соглашения является объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, доход, полученный каждой организацией, являющейся участником указанного объединения, определяется пропорционально доле соответствующего участника в общем доходе такого объединения за отчетный (налоговый) период.

*Доходом* налогоплательщика от выполнения соглашения признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору в соответствии с условиями соглашения, а также внереализационные доходы. Внереализационные доходы определяются в соответствии со ст. 250 гл. 25 НК РФ.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением, за исключением цены продукции (цены нефти), определяемой в соответствии с гл. 26.4 НК РФ.

*Расходами* налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком при выполнении соглашения. Состав расходов, размер и порядок их признания определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ с учетом следующих особенностей.

*Обоснованными расходами* для целей гл. 26.4 НК РФ признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными управляющим комитетом, в порядке, предусмотренном соглашением, а также внереализа-

ционные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

В целях гл. 26.4 НК РФ расходы налогоплательщика подразделяются:

1) на расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы);

2) расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

*Возмещаемыми расходами* признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов.

*Не признаются* возмещаемыми расходы:

1) произведенные (понесенные) *до вступления* соглашения в силу:

— расходы на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе;

— расходы на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения;

2) произведенные (понесенные) *с даты вступления* соглашения в силу:

— разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в соглашении;

— налог на добычу полезных ископаемых;

— платежи (проценты) по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению;

— ряд других расходов.

Возмещаемые расходы, состав которых предусмотрен соглашением, утверждаются управляющим комитетом в порядке, установленном соглашением.

Сумма возмещаемых расходов определяется по каждому отчетному (налоговому) периоду и подлежит возмещению налогоплательщику за счет компенсационной продукции.

В состав возмещаемых расходов *включаются*:

1) расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком до вступления соглашения в силу. Расходы, произведенные (понесенные) до вступления соглашения в силу, признаются возмещаемыми, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были ранее признаны недро-

пользователем участка недр для целей исчисления налога в соответствии с гл. 25 НК РФ. Указанные расходы должны быть отражены в смете расходов, представляемой одновременно со сметой расходов на первый год работ по соглашению, и возмещаются. Амортизация по данному виду амортизируемого имущества *не начисляется*. В случае, если расходы относятся к амортизируемому имуществу, их возмещение производится в следующем порядке:

— если указанные расходы произведены (понесены) налогоплательщиком — российской организацией, они подлежат возмещению в размере, не превышающем остаточную стоимость амортизируемого имущества;

— если указанные расходы произведены (понесены) налогоплательщиком — иностранной организацией, они подлежат возмещению в размере, не превышающем уровень рыночных цен;

2) расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком с даты вступления соглашения в силу и в течение всего срока его действия. При этом в отношении указанных расходов устанавливаются следующие особенности:

— расходы на освоение природных ресурсов, а также аналогичные расходы по сопряженным участкам недр, если это предусмотрено соглашением, включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев;

— расходы на приобретение, сооружение, изготовление, доставку амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов) и доведение его до состояния, в котором оно пригодно для использования, включаются в состав возмещаемых расходов в сумме фактически понесенных затрат при условии их включения в программу работ и смету расходов и с учетом ограничений, установленных соглашением. Начисление амортизации в порядке, установленном НК РФ, по таким расходам не производится;

— расходы, произведенные (понесенные) в форме отчислений в ликвидационный фонд для финансирования ликвидационных работ, учитываются в целях налогообложения в размере и порядке, которые установлены соглашением. Порядок формирования и использования ликвидационного фонда устанавливается Правительством РФ;

— расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией имущества, которое было передано государством в безвозмездное пользование налогоплательщику в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе про-

дукции», учитываются в целях налогообложения в размере фактически произведенных (понесенных) расходов;

— управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения, в состав которых включаются расходы на оплату аренды офисов налогоплательщика, в том числе расположенных за пределами РФ, расходы на их содержание, информационные и консультационные услуги, представительские расходы, расходы на рекламу и другие управленческие расходы по условиям соглашения возмещаются в размере норматива управленческих расходов, установленного соглашением, но не более 2% общей суммы расходов, возмещаемых налогоплательщику в отчетном (налоговом) периоде. Превышение суммы управленческих расходов над установленным нормативом учитывается при исчислении налоговой базы инвестора по налогу на прибыль организаций.

Возмещаемые расходы *подлежат возмещению* налогоплательщику в размере, не превышающем установленного соглашением предельного уровня компенсационной продукции, который не может быть выше 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ — 90% общего количества произведенной продукции. Компенсационная продукция за отчетный (налоговый) период рассчитывается путем деления подлежащей возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти, определяемую в соответствии с гл. 26.4 НК РФ.

Если размер возмещаемых расходов не достигает предельного уровня компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, налогоплательщику в указанном периоде возмещается вся сумма возмещаемых расходов. Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, возмещение расходов производится в размере указанного предельного уровня. Невозмещенные в отчетном (налоговом) периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного (налогового) периода.

Расходы капитального характера принимаются к возмещению при условии соблюдения требования об использовании доли товаров российского происхождения при проведении работ по соглашению. Несоблюдение указанного требования является основанием для отказа в возмещении соответствующих затрат инвестора. При этом на приобретаемое оборудо-

дование и иное имущество распространяется общий порядок амортизации имущества, установленный в гл. 25 НК РФ.

*Расходы, уменьшающие налоговую базу* по налогу на прибыль организаций, включают в себя расходы, учитываемые в целях налогообложения в соответствии с гл. 25 НК РФ и не включенные в состав возмещаемых расходов. В указанные расходы не включаются суммы налога на добычу полезных ископаемых.

В целях гл. 26.4 НК РФ применяется следующий порядок признания доходов и расходов:

- 1) для дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последнее число отчетного (налогового) периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции;
- 2) по иным видам доходов и расходов применяется порядок признания доходов и расходов, установленный гл. 25 НК РФ.

**Налоговой базой** признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. Налоговая база определяется *по каждому соглашению отдельно*.

В случае, если исчисленная налоговая база является для соответствующего налогового периода отрицательной величиной, она для этого налогового периода признается равной нулю. Налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

Размер **налоговой ставки** определяется в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ (см. 14.8.1). Налоговая ставка, действующая на дату вступления соглашения в силу, применяется в течение всего срока действия этого соглашения.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет осуществляется в соответствии с гл. 25 НК РФ. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой в установленном порядке.

**Налоговым периодом** по налогу признается календарный год. **Отчетными периодами** по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. От-



четными 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 налога (авансовых платежей) и сроки уплаты определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим *обособленные подразделения*, определяются ст. 288 гл. 25 НК РФ. При этом уплата сумм налога (авансовых платежей), которые подлежат зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, производится налогоплательщиком по местонахождению участка недр, представляемого в пользование по соглашению.

Налогоплательщик обязан вести *раздельный учет* доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении соглашения. При отсутствии раздельного учета применяется порядок налогообложения прибыли, установленный гл. 25 НК РФ, без учета вышеуказанных особенностей.

Доходы и расходы налогоплательщика *по другим видам деятельности, не связанным с выполнением соглашения*, в том числе доходы в виде вознаграждения за выполнение функций оператора и (или) за реализацию продукции, принадлежащей государству по условиям соглашения, подлежат налогообложению в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

#### **21.2.4. Особенности уплаты налога на добавленную стоимость**

При выполнении соглашений НДС уплачивается в соответствии с гл. 21 НК РФ с учетом следующих особенностей.

При выполнении соглашений применяется налоговая ставка, действующая в соответствующем налоговом периоде в соответствии с гл. 21 НК РФ.

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению превышает общую сумму налога, исчисленную по товарам (работам, услугам), реализованным (переданным, выполненным, оказанным) в отчетном (налоговом) периоде (в том числе при отсутствии указанной реализации), полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в порядке, установленном ст. 176 или 176.1 НК РФ.

В случае несоблюдения сроков возмещения (возврата), установленных ст. 176 или 176.1 НК РФ, суммы, подлежащие возврату налогоплательщику, увеличиваются исходя из  $1/360$  ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки (при ведении учета в валюте РФ) или  $1/360$  ставки ЛИБОР, действующей в соответствующем периоде, за каждый календарный день просрочки (при ведении учета в иностранной валюте).

*Не подлежат* налогообложению НДС (освобождаются от налогообложения):

— передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором по соглашению и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;

— передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающего в качестве инвестора в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;

— передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

## **21.3. Налоговая отчетность, учет налогоплательщиков и налоговые проверки при применении соглашений**

### **21.3.1. Особенности представления налоговых деклараций**

По налогам, предусмотренным ст. 346.35 НК РФ, налогоплательщик представляет в налоговые органы, в которых он состоит на учете, по местонахождению участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения, налоговые декларации по каждому налогу, по каждому соглашению отдельно от другой деятельности. Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны

РФ, налогоплательщик представляет налоговые декларации в налоговые органы, в которых он состоит на учете, по его местонахождению.

Налогоплательщик ежегодно в срок не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представляет в налоговые органы программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год, утвержденные в порядке, установленном соглашением.

По вновь введенным соглашениям в срок до начала работ налогоплательщик представляет в налоговые органы программу работ и смету расходов по соглашению на текущий год, утвержденные в порядке, установленном соглашением.

В случае внесения изменений и (или) дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения и (или) дополнения в срок не позднее десяти дней с даты их утверждения в установленном соглашением порядке.

### 21.3.2. Особенности учета налогоплательщиков

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения.

В случае если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставляемого в пользование на условиях соглашения, подлежат все организации, входящие в состав указанного объединения.

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ, постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению.

Особенности учета *иностраннх организаций*, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются Минфином России.

Заявление о постановке на учет в налоговом органе подается в налоговые органы в течение десяти дней с даты вступления соответствующего соглашения в силу. Форма заявления о постановке на учет в налоговом органе устанавливается ФНС России.

Форма свидетельства о постановке на учет в налоговом органе инвестора по соглашению в качестве налогоплательщика, осуществляющего деятельность по выполнению соглашения, устанавливается ФНС России. Указанное свидетельство должно содержать наименование соглашения, указание даты вступления соглашения в силу и срока его действия, наименование участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с условиями соглашения, и указание его местонахождения, а также указание на то, что данный налогоплательщик является инвестором по соглашению или оператором соглашения и в отношении этого налогоплательщика применяется специальный налоговый режим, установленный гл. 26.4 НК РФ.

### **21.3.3. Особенности проведения выездных налоговых проверок**

Выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения начиная с года вступления соглашения в силу.

Для целей налогового контроля инвестор по соглашению или оператор соглашения обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения.

Выездная налоговая проверка инвестора по соглашению или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению не может продолжаться более шести месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

## **Раздел V**

# **РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ**





## Глава 22

# ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

**Транспортный налог** — региональный налог, взимаемый с 1 января 2003 г. на основании гл. 28 НК РФ. Транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ о налоге, вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъекта РФ определяют ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

### 22.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

#### 22.1.1. Налогоплательщики

**Налогоплательщиками** транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до момента официального опубликования Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ, *налогоплательщиком* 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 зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, а также лица, являющиеся маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета, в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых исключительно в связи с организацией и (или) проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.

### 22.1.2. Объект налогообложения

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

*Не являются* объектом налогообложения:

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

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

3) промысловые морские и речные суда;

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

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



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

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

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

## **22.2. Налоговая база. Налоговый и отчетный периоды. Налоговые ставки**

### **22.2.1. Налоговая база, налоговый и отчетный периоды**

**Налоговая база** определяется в отношении:

1) транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, указанных в п. 1.1 ст. 359 НК РФ), — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

1.1) 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 (п. 1.1 ст. 359 НК РФ введен Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 108-ФЗ);

2) водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах;

3) водных и воздушных транспортных средств, не указанных выше, — как единица транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству (для транспортных средств, указанных в п. 1, 1.1, 2 ст. 359 НК РФ).

В отношении транспортных средств, указанных в п. 3 ст. 359 НК РФ, налоговая база определяется отдельно.

**Налоговым периодом** признается календарный год.

**Отчетными периодами** для налогоплательщиков, являющихся *организациями*, признаются первый квартал,

второй квартал, третий квартал. При установлении транспортного налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе *не устанавливать* отчетные периоды.

### 22.2.2. Налоговые ставки

**Налоговые ставки** устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от 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 регистрационную тонну транспортного средства или единицу транспортного средства в размерах, указанных в табл. 12.

Таблица 12

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка (в рублях)
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	7
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	15
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	2
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	4
свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	20
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5

Окончание табл. 12

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка (в рублях)
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	8
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	13
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	17
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно	5
свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт)	10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	25
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в 10 раз. Указанное ограничение размера уменьшения налоговых ставок законами субъектов РФ не применяется в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л.с. (до 110,33 кВт) включительно.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса. Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

## 22.3. Исчисление и уплата налога

### 22.3.1. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу

**Организации** исчисляют сумму транспортного налога и сумму авансового платежа по транспортному налогу *самостоятельно*. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися **физическими лицами**, исчисляется *налоговыми органами* на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ (ГИБДД).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода.

Организации исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере

одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

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 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.

Указанные сведения представляются органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств, по формам, утверждаемым ФНС России.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении транспортного налога *вправе* предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

### **22.3.2. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Налоговая декларация**

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. При этом срок уплаты налога для организаций не может быть установлен ранее

срока представления налоговой декларации. Срок уплаты налога для физических лиц не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В течение налогового периода организации уплачивают *авансовые платежи* по налогу, если законами субъектов РФ не предусмотрено иное. По истечении налогового периода организации уплачивают исчисленную сумму транспортного налога.

Организации 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.

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

## Глава 23

# НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

**Налог на игорный бизнес** — региональный налог, взимаемый на основании гл. 29 НК РФ. Глава 29 НК РФ введена Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. № 182-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». Глава 29 НК РФ вступила в силу с 1 января 2004 г. До указанной даты взимался федеральный налог на игорный бизнес в соответствии с Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес».

Для целей гл. 29 НК РФ используются следующие понятия:

**игорный бизнес** — предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг;

**организатор игорного заведения**, в том числе букмекерской конторы (далее — организатор игорного заведения), — организация или индивидуальный предприниматель, которые осуществляют в сфере игорного бизнеса деятельность по организации азартных игр, за исключением азартных игр на тотализаторе;

**организатор тотализатора** — организация или индивидуальный предприниматель, которые осуществляют в сфере игорного бизнеса посредническую деятельность по организации азартных игр по приему ставок от участников взаимных пари и (или) выплате выигрыша;

**участник** — физическое лицо, принимающее участие в азартных играх и (или) пари, проводимых организатором игорного заведения (организатором тотализатора);

**азартная игра** — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками

ми между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора);

**пари** — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет;

**игровой стол** — специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор;

**игровое поле** — специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующим в указанной игре;

**игровой автомат** — специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения;

**касса тотализатора или букмекерской конторы** — специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

**Налогоплательщиками** налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

**Объектами налогообложения** признаются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) касса тотализатора;
- 4) касса букмекерской конторы.

В целях гл. 29 НК РФ каждый из указанных выше объектов налогообложения регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения не позднее



чем за два дня до даты установки каждого объекта налогообложения. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения с обязательной задачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения. Форма указанного заявления и форма указанного свидетельства утверждаются Минфином России.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах на территории того субъекта РФ, где устанавливается (устанавливаются) указанный (указанные) объект (объекты) налогообложения, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту установки такого объекта (таких объектов) налогообложения в срок не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта налогообложения.

Налогоплательщик также обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту регистрации объектов налогообложения *любое изменение* количества объектов налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки или выбытия каждого объекта налогообложения.

Объект налогообложения считается *зарегистрированным* с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

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

Заявление о регистрации объекта (объектов) налогообложения представляется налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя либо направляется в виде почтового отправления с описью вложения.

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

По каждому из объектов налогообложения **налоговая база** определяется *отдельно* как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

**Налоговым периодом** признается календарный месяц.

**Налоговые ставки** устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах:

- 1) за один игровой стол — от 25 000 до 125 000 руб.;
- 2) за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб.;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 000 до 125 000 руб.

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

- 1) за один игровой стол — 25 000 руб.;
- 2) за один игровой автомат — 1500 руб.;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — 25 000 руб.

Сумма налога на игорный бизнес *исчисляется* налогоплательщиком *самостоятельно* как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения. В случае, если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

*Налоговая декларация за истекший налоговый период* представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, с 1 января 2008 г. представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

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

второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

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

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

## Глава 24

# НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

**Налог на имущество организаций** — региональный налог, взимаемый на основании гл. 30 части второй НК РФ и законов субъектов РФ; вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и с момента введения в действие обязательен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Глава 30 НК РФ введена Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» и вступила в силу с 1 января 2004 г. До указанной даты взимался региональный налог на имущество предприятий на основе Закона РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий».

Устанавливая налог на имущество организаций, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных гл. 30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

### 24.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база

#### 24.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

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

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся организаторами XXII Олимпийских зимних игр

и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. 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 XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.

Деятельность иностранной организации признается приводящей к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со ст. 306 НК РФ, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Объектами налогообложения для *российских организаций* признается 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 в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 и 378.1 НК РФ.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению.

В целях гл. 30 НК РФ иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в порядке, установленном в Российской Федерации для ведения бухгалтерского учета.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются находящееся на территории РФ и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

*Не признаются* объектами налогообложения:

— земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

— имущество, принадлежащее на праве или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

### 24.1.2. Налоговая база

**Налоговая база** по налогу на имущество организаций у российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории РФ через постоянное представительство в Российской Федерации, определяется 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.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

**Налоговой базой** в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого тако-

го объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

Налоговая база определяется *отдельно* в отношении:

— имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению 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 местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

— имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31 марта 1999 г. № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации»;

— имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях *разных субъектов РФ* либо на территории субъекта РФ и в территориальном море РФ (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется *отдельно*. В этом случае налоговая база принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ:

1) в части, пропорциональной *доле балансовой стоимости* объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ;

2) в части, пропорциональной *доле инвентаризационной стоимости* для следующих объектов:

— объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства;

— объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Налоговая база определяется налогоплательщиками *самостоятельно* в соответствии с гл. 30 НК РФ.

*Средняя стоимость имущества*, признаваемого объектом налогообложения, за *отчетный период* определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

*Среднегодовая стоимость имущества*, признаваемого объектом налогообложения, за *налоговый период* определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, в отношении:

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства;
- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Налоговая база *уменьшается* на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или) модернизируемых судходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях РФ, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов. Положение не применяется в отношении законченных капитальных вложений, учтенных в балансовой стоимости указанных объектов до 1 января 2010 г.

Налоговая база в рамках *договора простого товарищества* (договора о совместной деятельности) определяется исходя:

- из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, *внесенного* налогоплательщиком



по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

— остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, *приобретенного и (или) созданного* в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе простого товарищества участником договора простого товарищества, ведущим общие дела.

Каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано для целей налогообложения сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику — участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) сведения:

— об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода;

— о доле каждого участника в общем имуществе товарищей.

При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, сообщает сведения, необходимые для определения налоговой базы.

Имущество, переданное в *доверительное управление*, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) *у учредителя* доверительного управления.

Имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, подлежит налогообложению у управляющей компании. При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд.

Имущество, переданное концессионеру и (или) созданное им в соответствии с концессионным соглашением, подлежит налогообложению у концессионера.

## 24.2. Налоговый и отчетный периоды, налоговые ставки, налоговые льготы

### 24.2.1. Налоговый период, отчетный период. Налоговые ставки

**Налоговым периодом** по налогу на имущество организаций признается календарный год.

**Отчетными периодами** признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

**Налоговые ставки** устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2%.

Допускается установление *дифференцированных налоговых ставок* в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

### 24.2.2. Налоговые льготы

*Освобождаются* от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

2) религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласо-

ванию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг); учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

4) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, — в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

5) организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке;

6) организации — в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

7) организации — в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

8) организации — в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;

9) организации — в отношении космических объектов;

10) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

11) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

12) имущество государственных научных центров;

13) организации — в отношении имущества, учитываемого на балансе организации — резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ве-

дения деятельности на территории особой экономической зоны, используемого на территории особой экономической зоны в рамках соглашения о создании особой экономической зоны и расположенного на территории данной особой экономической зоны, в течение пяти лет с момента постановки на учет указанного имущества;

14) организации — в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

15) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”»;

16) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”». Указанные организации утрачивают право на освобождение от налогообложения в случаях, предусмотренных п. 2 ст. 145.1 НК РФ. Для подтверждения права на освобождение указанные организации обязаны представить в налоговый орган по месту учета документы, подтверждающие наличие у них статуса участников проекта и предусмотренные Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”», а также данные учета доходов (расходов).

## **24.3. Исчисление и уплата налога на имущество организаций. Налоговая декларация**

### **24.3.1. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей**

Сумма налога *исчисляется* по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении:

— имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в на-

логовых органах постоянного представительства иностранной организации);

— имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

— каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

— имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения;

— имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма *авансового платежа* по налогу на имущество организаций исчисляется по итогам каждого *отчетного периода* в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку, в отношении:

— объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства;

— объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объект недвижимого имущества иностранных организаций, указанный в п. 2 ст. 375 НК РФ (на объект недвижимого имущества иностранной организации, не осуществляющей деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство, или объект недвижимого имущества иностранной организации, не относящийся к деятельности данной организаций в Российской Федерации через постоянные представительства), исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного объекта недвижимого имущества производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный

объект недвижимого имущества находился в собственности налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для *отдельных категорий налогоплательщиков* право *не исчислять и не уплачивать авансовые платежи* по налогу в течение налогового периода.

### 24.3.2. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта РФ не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают исчисленную сумму налога.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу *подлежат уплате* в бюджет по местонахождению указанной организации с учетом особенностей:

- исчисления и уплаты налога *по местонахождению* обособленных подразделений организации;
- исчисления и уплаты налога в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся *вне местонахождения* организации или ее обособленного подразделения.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации *через постоянные представительства*, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества в отношении следующих объектов недвижимого имущества иностранной организации:

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства;
- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организа-

ций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Организация, в состав которой входят *обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс*, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого обособленного подразделения.

Организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся *вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения*, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

В НК РФ установлен особый порядок исчисления и уплаты налога резидентами Особой экономической зоны в Калининградской области.

### 24.3.3. Налоговая декларация

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и *налоговую декларацию* по налогу на имущество организаций:

- по своему местонахождению;
- по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;
- по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога);

— по месту нахождения имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения.

*Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация* по налогу представляются в налоговый орган *по местонахождению российской организации* (месту постановки на учет в налоговых органах постоянно представительства иностранной организации) в отношении имущества, имеющего местонахождение:

- в территориальном море РФ;
- на континентальном шельфе РФ;
- в исключительной экономической зоне РФ;
- за пределами территории РФ (для российских организаций).

Налогоплательщики, в соответствии с НК РФ отнесенные к категории крупнейших, с 1 января 2008 г. представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 календарных 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.

#### **24.3.4. Устранение двойного налогообложения**

Фактически уплаченные российской организацией за пределами территории РФ в соответствии с законодательством другого государства суммы налога на имущество в отношении имущества, принадлежащего российской организации и расположенного на территории этого государства, засчитываются при уплате налога в Российской Федерации в отношении указанного имущества.

При этом размер засчитываемых сумм налога, выплаченных за пределами территории РФ, не может превышать размер суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации в отношении указанного имущества.

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

- заявление на зачет налога;



— документ об уплате налога за пределами территории РФ, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Указанные документы подаются российской организацией в налоговый орган по месту нахождения вместе с налоговой декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за пределами территории РФ.

## Глава 25

# НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

**Налог на имущество физических лиц** — местный налог, взимаемый на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». Первоначально существовали два налога на имущество физических лиц: налог на строения, помещения и сооружения и налог на транспортные средства. С 1 января 2003 г. в связи с введением гл. 28 «Транспортный налог» НК РФ в качестве налога на имущество физических лиц взимается только налог на строения, помещения и сооружения.

### 25.1. Налогоплательщики и основные элементы налогообложения

#### 25.1.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговые ставки

**Налогоплательщиками** признаются физические лица — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в *общей долевой собственности* нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается *каждое* из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе.

В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в *общей долевой собственности* физических лиц и предприятий (организаций).

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в *общей совместной собственности* нескольких физических лиц, они несут *равную* ответственность по исполнению налогового обязательства.

**Объектами налогообложения** признаются следующие виды имущества:

- 1) жилой дом;
- 2) квартира;
- 3) комната;
- 4) дача;
- 5) гараж;
- 6) иное строение, помещение и сооружение;
- 7) доля в праве общей собственности на вышеуказанное имущество.

**Ставки налога** устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения. Представительные органы местного самоуправления (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости и типа использования объекта налогообложения. Ставки налога устанавливаются в следующих пределах (табл. 13).

Таблица 13

Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения	Ставка налога
До 300 тыс. руб. (включительно)	До 0,1% (включительно)
Свыше 300 тыс. до 500 тыс. руб. (включительно)	Свыше 0,1 до 0,3% (включительно)
Свыше 500 тыс. руб.	Свыше 0,3 до 2,0 % (включительно)

### 25.1.2. Порядок исчисления и уплаты налога

Исчисление налога производится *налоговыми органами*. Лица, имеющие право на налоговые льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

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* несколь-

ких собственников, налог уплачивается каждым из собственников соразмерно их доле в этом имуществе. В целях Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц» инвентаризационная стоимость доли в праве общей долевой собственности на указанное имущество определяется как произведение инвентаризационной стоимости имущества и соответствующей доли. В целях данного Закона 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 технической инвентаризации обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года. Форма сведений, необходимых для исчисления налогов, утверждается ФНС России. Данные, необходимые для исчисления налогов, представляют-ся 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.

Налоговые уведомления об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа.

Уплата налога производится владельцами равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября. 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 ст. 78 и 79 НК РФ.

## 25.2. Льготы по налогу

От уплаты налога на имущество физических лиц *освобождаются* следующие категории граждан:

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

— инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

— участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;

— лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в

выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

— лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ от 15 мая 1991 г. № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении “Маяк” и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча»;

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

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

— члены семей военнослужащих, потерявших кормильца. Льгота членам семей военнослужащих, потерявших кормильца, предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп «вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина» или имеется соответствующая запись, заверенная подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и печатью этого учреждения.

В случае если указанные члены семей не являются пенсионерами, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего.

Налог на строения, помещения и сооружения *не уплачивается*:

— пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ;

— гражданами, уволенными с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия. Льгота предоставляется на основании свидетельства о праве на льготы и справки,

выданной районным военным комиссариатом, воинской частью, военным учебным заведением, предприятием, учреждением или организацией Министерства внутренних дел СССР или соответствующими органами РФ;

— родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей, льгота предоставляется только в том случае, если они не вступили в повторный брак;

— со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, — на период такого их использования;

— с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 кв. м и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 кв. м.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

## Глава 26

# ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

### 26.1. Налогоплательщики. Объект налогообложения

**Земельный налог** — местный налог, взимаемый с 1 января 2005 г. на основании гл. 31 НК РФ. Глава 31 НК РФ введена Федеральным законом от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ. До указанной даты земельный налог взимался на основании Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю».

Земельный налог устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

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

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога.

При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.



**Налогоплательщиками** земельного налога *признаются* организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или 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.

**Объектом налогообложения** признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен земельный налог.

*Не признаются* объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;

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

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки из состава земель лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

## 26.2. Налоговая база и порядок ее определения

**Налоговая база** земельного налога определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения земельным налогом.

В отношении земельного участка, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом

периоде определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого земельного участка на кадастровый учет.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ.

Налоговая база в отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), определяется по каждому муниципальному образованию (городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу). При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

Налоговая база определяется:

— в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом;

— отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

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

Физические лица, являющиеся *индивидуальными предпринимателями*, определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых (предназначенных для использования) ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Налоговая база в отношении остальных земельных участков 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.

Налоговая база *уменьшается* на не облагаемую налогом сумму в размере 10 тыс. руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

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

2) инвалидов, имеющих I группу инвалидности, а также лиц, имеющих II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г.;

3) инвалидов с детства;

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

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

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

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

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму (10 тыс. руб.) производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка. Порядок и сроки представления налогоплательщиками документов, подтверждающих

право на уменьшение налоговой базы, устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). При этом срок представления документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, не может быть установлен позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если размер не облагаемой земельным налогом суммы (10 тыс. руб.) превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается *равной нулю*.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся *в общей долевой собственности*, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся *в общей совместной собственности*, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, налоговая база в отношении данного земельного участка для указанного лица определяется пропорционально его доле в праве собственности на данный земельный участок.

Если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.

### 26.3. Налоговый период. Отчетный период. Налоговая ставка

*Налоговым периодом* земельного налога признается календарный год.

*Отчетными периодами* для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными

ми предпринимателями, признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

При установлении земельного налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период.

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

1) 0,3% в отношении земельных участков:

— отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

— занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

— приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

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

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

## 26.4. Налоговые льготы

*Освобождаются* от налогообложения земельным налогом:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

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

4) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

— организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

— учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

5) организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

6) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

7) 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;

8) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”», — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным законом.

### **26.5. Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу**

Сумма земельного налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, если иное не предусмотрено п. 15 и 16 ст. 396 НК РФ (т.е. если объектом налогообложения не выступают земельные участки, предназначенные для жилищного строительства или индивидуального жилищного строительства).

Организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно. Физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых (предназначенных для использования) ими в предпринимательской деятельности. В остальных случаях сумма налога, подлежащая уплате физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам *налогового периода*, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как *квартал*, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего кварталов текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения земельным налогом. В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на налоговую льготу, производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а



также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним:

- представляют информацию в налоговые органы в соответствии с п. 4 ст. 85 НК РФ;

- ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (по форме, утвержденной ФНС России).

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель сведения о кадастровой стоимости земельных участков предоставляются налогоплательщикам в порядке, определенном уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится налогоплательщиками — организациями или физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юри-

дическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится налогоплательщиками — организациями или физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

### **26.6. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Налоговая декларация**

Земельный налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). При этом срок уплаты налога (авансовых платежей по налогу) для налогоплательщиков — организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Срок уплаты налога для налогоплательщиков — физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В течение налогового периода налогоплательщики (организации или индивидуальные предприниматели) уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики (организации или индивидуальные предприниматели) уплачивают сумму налога.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются налогоплательщиками — организациями или физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Физические лица уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом. Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

Организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, в отношении земельных участков, принадлежащих им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования и используемых (предназначенных для использования) в предпринимательской деятельности, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

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

**Покупайте наши книги:**

**Оптом** в офисе книготорга «Юрайт»:  
140004, Московская обл., г. Люберцы, 1-й Панковский проезд, д. 1,  
тел.: (495) 744-00-12, e-mail: sales@urait.ru, www.urait.ru

**В розницу** в интернет-магазине: www.urait-book.ru,  
e-mail: order@urait-book.ru, тел.: (495) 742-72-12

**Для закупок у Единого поставщика** в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ обращаться по тел.: (495) 744-00-12, e-mail: sales@urait.ru, vuz@urait.ru

*Учебное издание*

**Перов Александр Владимирович,  
Толкушкин Александр Владимирович**

## **НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

Учебное пособие для бакалавров

Редакторы *А. Д. Гусейнова, М. В. Кринова*  
Корректоры *М. А. Мирзаяни, Т. Г. Фролова*  
Художественное оформление *А. И. Гиренко*  
Компьютерная верстка *В. В. Дроздов, Д. В. Александрова*

Формат 84×108<sup>1</sup>/<sub>32</sub>.

Гарнитура «Petersburg». Печать офсетная.  
Усл. печ. л. 47,20. Тираж 1000 экз. Заказ №

**ООО «Издательство Юрайт»**

140004, Московская обл., г. Люберцы, 1-й Панковский проезд, д. 1.  
Тел.: (495) 744-00-12. E-mail: izdat@urait.ru, www.urait.ru