

А.В. ФЕДОСЕЕВ

Л.С. МУРЫГИНА

**НАЛОГИ
И
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

**Челябинск
2021**

УДК 336.02
ББК 65.261.4
Ф33

Федосеев А.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие / А.В. Федосеев, Л.С. Мурыгина. – Челябинск: Изд-во ЗАО «Библиотека А. Миллера», 2021. – 162 с.

ISBN 978-5-93162-552-2

Учебное пособие составлено в соответствии с требованиями ФГОС ВО по направлениям подготовки бакалавриата «Экономика и управление», «Правоведение и правоохранительная деятельность», «Профессиональное обучение (по отраслям)», «Педагогическое образование (с двумя профилями подготовки)» по программе учебной дисциплины «Налоги и налогообложение».

В учебном пособии рассматриваются основные положения налогообложения, функционирующего в современных рыночных условиях с учетом действующего законодательства; раскрываются принципы налоговой системы; сущность, функции и классификация налогов. Пособие включает контрольные вопросы и задания, призванные помочь студентам в освоении знаний по дисциплине. Материал будет полезен для студентов при выполнении контрольных работ, самостоятельной работы, домашних заданий, при подготовке к тестированию и итоговой аттестации.

Учебное пособие предназначено для студентов очной и заочной форм обучения высших учебных заведений.

Рецензенты:

Е.А. Неживенко, д-р экон. наук, проф., ФГБОУ ВО «ЧелГУ»

И.И. Просвирина, д-р экон. наук, проф., ФГАОУ ВО «ЮУрГУ (НИУ)»

ISBN 978-5-93162-552-2

© Федосеев А.В., Мурыгина Л.С., 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	7
1.1. Экономическая сущность налогов, сборов и страховых взносов	7
1.2. Функции налогов и принципы налогообложения.....	10
1.3. Классификация налогов.....	14
1.4. Элементы налога и основной налоговый понятийный аппарат	21
1.5. История становления и развития налоговой системы РФ	27
1.6. Налоговый кодекс РФ	37
1.7. Недостатки и перспективы развития налоговой системы РФ	38
Глава 2. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	43
2.1. Налог на добавленную стоимость	43
2.2. Акцизы.....	55
2.3. Налог на доходы физических лиц.....	65
2.4. Налог на прибыль организаций	83
Глава 3. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	96
3.1. Налог на имущество организаций	96
3.2. Налог на игорный бизнес.....	104
3.3. Транспортный налог	108
Глава 4. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	116
4.1. Земельный налог.....	116
4.2. Налог на имущество физических лиц	122
Глава 5. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	130
5.1. Упрощенная система налогообложения	130
5.2. Патентная система налогообложения	138
5.3. Налог на профессиональный доход.....	144
5.4. Единый сельскохозяйственный налог	151
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	158

ВВЕДЕНИЕ

Система налогообложения является одним из основных государственных регулятивных инструментов, с помощью которого государство обеспечивает исполнение своих функций, формирует бюджеты разных уровней, создает паритет между интересами участников рынка. Налоги являются важнейшим инструментом государственного регулирования экономики, основным источником средств, пополняющих государственную казну. Эффективная налоговая система страны подразумевает подъем народного хозяйства на высокий научный, технологический и организационно-экономический уровень, его более интенсивное развитие за счет реализации налогами своих основных функций – фискальной, распределительной, регулирующей и контролирующей.

Государство, осуществляя налоговое регулирование путем изменения видов налогов, повышения или понижения налоговых ставок, установления налоговых льгот, порядка и сроков уплаты налогов, круга налогоплательщиков и объектов налогообложения, отчислений в бюджет, имеет возможность стимулировать развитие производства, являться инструментом антикризисного управления государством, фактором роста отраслей народного хозяйства.

Учебное пособие «Налоги и налогообложение» составлено с учетом действующего налогового законодательства, а также учитывает элементы существующей налоговой политики РФ.

Цель пособия – дать наиболее полное представление о налогах и налогообложении и налоговой политике страны, сформировать у студентов теоретическую базу знаний о налоговой системе Российской Федерации, экономическом механизме налогообложения, а также привить практические навыки исчисления и уплаты основных налогов в РФ.

Курс основан на знании дисциплин: «Экономика», «Статистика», «Экономика и организация производства», «Основы предпринимательского дела» и др.

Учебное пособие состоит из пяти глав. Первая глава посвящена теоретическим основам налогов и налогообложения и законодательной базе. Во второй главе рассматриваются виды и методика исчисления федеральных налогов, в третьей – региональных налогов, в четвертой – местных налогов. В пятой главе рассмотрены специальные режимы налогообложения.

Каждая глава пособия завершается вопросами для самоконтроля для закрепления полученных знаний и оказания помощи в случае самостоятельного изучения дисциплины, ответы на которые помогут проверить степень освоения учебного материала и подготовиться к экзамену.

В результате изучения материалов данного пособия студент должен **знать:**

- содержание основных налоговых понятий и терминов;
- сущность налогов, их элементы и принципы налогообложения;
- налоговую систему и налоговую политику РФ;
- методы и приемы начисления налогов и сборов;
- порядок исчисления и уплаты налогов;
- налоговое законодательство РФ;
- налоговое администрирование и налоговый контроль в РФ;

уметь:

- анализировать налоговую систему РФ;
- использовать полученные знания о налогах и налогообложении в профессиональной деятельности;
- прогнозировать и оценивать изменения в налоговом законодательстве;
- использовать методы начисления налогов и сборов для анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций;
- осуществлять расчет налоговых платежей и поступлений;

владеть:

- методами налогообложения;
- методикой исчисления налогов и сборов, взимаемых на территории РФ;

– навыками применения на практике нормативно-правовых актов в сфере налогообложения;

– методами налогового контроля.

Информационными материалами для данного пособия послужили:

– Налоговый кодекс Российской Федерации,

– законодательные акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления,

– указы Президента РФ,

– инструктивные материалы Министерства финансов РФ, ФНС России.

При подготовке учебного пособия также использовались материалы российской специальной литературы и периодических изданий. Ссылки на законодательство приведены в редакции, действующей на 1 ноября 2021 г.

Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1. Экономическая сущность налогов, сборов и страховых взносов

Налог – это 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 (Ст. 8 НК РФ). Налоги являются важнейшим инструментом государственного регулирования экономики, основным источником средств, пополняющих государственную казну.

Отличительная черта налога как экономической категории заключается в наличии в нём совокупности определённых признаков, которые отличают его от любого другого установленного государством платежа.

Основные признаки налога представлены на рисунке 1:

Признаки налога	Императивно-обязательный характер
	Индивидуальная безвозмездность
	Исключительно денежный платёж
	Законность
	Уплата в целях финансового обеспечения деятельности государства
	Регулярность и срочность

Рис. 1. Признаки налога

Разберем признаки налога более подробно:

1. Императивно-обязательный характер – означает, что уплата налога является конституционально-правовой обязанностью, а не благотворительным взносом или добровольным пожертвованием. Система налогообложения не предусматривает каких-либо форм кредитования государства и всегда характеризуется безвозвратностью. Налог устанавливается государством в одностороннем порядке, причем всегда в форме закона. Требования налоговых органов и налоговые обязательства налогоплательщика следуют из закона. Выполнение налоговой обязанности обеспечивается системой государственного принуждения. Неизбежность налогов лаконично определил известный политический деятель США Б. Франклин: «Платить налоги и умереть должен каждый...».

2. Индивидуальная безвозмездность налогов означает, что, уплатив налог, плательщик не может и не должен рассчитывать на получение эквивалентной выгоды от государства. Т.е. государство не обязано оказывать налогоплательщику публичные услуги или совершать в его интересах конкретные действия. Поэтому прямая выгода (заинтересованность) платить налоги для налогоплательщика отсутствует.

3. Исключительно денежный платёж. НК РФ определяет налог как денежный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. Какие-либо натуральные формы уплаты налога действующее законодательство не предусматривает.

4. Законность налогов означает, что их установление, начисление и взимание осуществляются в порядке, определённом исключительно законом. Как правило, обязанность платить налоги закрепляется в государственных законодательных актах. В статье 57 Конституции РФ определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Налоги взимаются только с законных операций, т.е. налоги характеризуются легитимностью.

5. Уплата в целях финансового обеспечения деятельности государства. Как говорилось выше, налоги – это основа пополнения казны государства, т.е.

основной источник доходов бюджета. Так формируется централизованный фонд денежных средств, направляющихся на осуществление деятельности государства: содержания аппарата управления страной, обеспечение обороноспособности страны, обеспечение правопорядка и решения всего комплекса социальных, экономических, экологических и целого ряда других задач общенационального значения.

б. Регулярность и срочность налога выражается в периодической его уплате в установленные законодательством сроки.

Налог следует отличать от сбора и страховых взносов.

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), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

Под **страховыми взносами** понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования. Страховыми взносами также признаются взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

1.2. Функции налогов и принципы налогообложения

Роль налога выражается в его основных **функциях**:

Фискальная (от лат. *fiscus* – корзина; касса, казна, финансы), т.е. функция пополнения казны – приоритетная с точки зрения действующего российского законодательства, т.к. налоги – это основной источник доходов бюджета;

Стимулирующая функция с точки зрения ее практической реализации определяется через совокупность налоговых ставок, налоговых льгот, налоговых вычетов, налоговых кредитов, финансовых санкций и налоговых преференций. Государство, оперируя этими инструментами, вынуждает субъекты экономики действовать в том направлении, которое выгодно государству. Кроме того, вводя одни налоги и отменяя другие, государство стимулирует развитие определённых производств, регионов и отраслей, одновременно сдерживая развитие других;

Распределительная функция определяется тем, что с помощью налогов через бюджет и внебюджетные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную (от богатых – к бедным, от работающих – к неработающим), осуществляет финансирование крупных межотраслевых и социальных целевых программ, имеющих общегосударственное значение, в силу чего данная функция иногда называется социальной.

Регулирующая (регулятивная) функция выражается в том, что с помощью налогов можно влиять на процессы производства, потребления, демографическую и молодежную политику, иные социальные явления.

Контрольная функция выражается в том, что налоговый контроль осуществляется за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщика, за своевременным внесением налогов в бюджетную систему, за соблюдением налогового законодательства и т.д.

Реализация функций налога связана с принципами, на которых построена система налогообложения и которые реализуется в конкретном виде налога. Всю

систему принципов можно сгруппировать в три группы: экономические, организационные, юридические.

Основные принципы налогообложения, зафиксированные в налоговом законодательстве РФ, представлены в табл. 1.

Таблица 1

Принципы налогообложения

№	Принципы	Содержание принципа
Экономические принципы:		
1.	Равенства и справедливости:	Распределение налогового бремени должно быть всеобщим и равным, т.е. каждый налогоплательщик обязан вносить справедливую долю в государственную казну. Всем юридическим и физическим лицам необходимо принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства.
	а) Выгоды налогоплательщика	Уплачиваемые налоги в определённой мере должны соответствовать тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства. Т.е., налогоплательщику должна возвращаться часть уплаченных налогов путём выплат из бюджета, получения различного рода компенсаций, финансирования образования, здравоохранения и других социальных затрат. Имеет место связь указанного подхода со структурой расходов бюджета.
	б) Платежеспособности	Способность налогоплательщика платить налоги: каждый платит свою долю в зависимости от платёжеспособности.
2.	Эффективности	1) Налоги не должны мешать развитию производства, одновременно содействуя проведению политики стабилизации и развитию экономики страны. Эффективная налоговая система подразумевает наличие в ней инструментов, стимулирующих экономический рост, хозяйственную активность граждан и организаций. 2) Минимизация издержек государства при сборе налогов и на содержание налогового аппарата. Размер собранного налога должен быть больше, чем затраты на его взимание.
3.	Соразмерности	Необходимость соблюдения обоснованного соотношения наполняемости бюджета и последствий налогообложения для налогоплательщиков.
4.	Множественности	Налоговая система государства должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения. Комбинация различных налогов и облагаемых объектов должна образовывать такую систему, которая бы отвечала требованию оптимального перераспределения налогов по плательщикам.

№	Принципы	Содержание принципа
Организационные принципы:		
1.	Единства налоговой системы	Не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны. Недопустимо установление налогов, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или денежных средств.
2.	Эластичности	В целях приведения в соответствие с объективно изменяющимися государственными потребностями некоторые обязательные элементы налога и даже сам налог могут быть оперативно изменены как в сторону ослабления, так и в сторону усиления его фискальной или иной функции.
3.	Стабильности	Налоговая система должна быть достаточно стабильной, кардинальное реформирование налоговой системы должно проводиться лишь в исключительных случаях и в строго определенном порядке. Одним из атрибутов данного принципа является требование ст. 5 НК РФ о том, что изменения в части установления новых налогов и (или) сборов должны вступать в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.
4.	Однократности	Недопущение обложения одного и того же объекта более чем одним налогом. Один и тот же объект должен облагаться только одним налогом и только один раз за определенный законодательством налоговый период. Данный принцип воплощен в ст. 38 НК РФ, где сказано, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.
Юридические принципы:		
1.	Законности	Единообразный характер применения налогов и равенство всех плательщиков перед налоговым законом. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные законом.
2.	Определенности	Налог считается установленным лишь в том случае, когда законом определены налогоплательщики и все элементы налога. Отсутствие хотя бы одного элемента в законе означает, что обязанности налогоплательщика по уплате данного налога не установлены.
3.	Обязательности	Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения.
4.	Обоснованности	Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.
5.	Недискриминационного характера	Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.
6.	Презумпции невиновности	Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Принципами налогообложения необходимо руководствоваться при формировании и совершенствовании налоговой системы с учётом конкретных условий развития государства и общества. Любая страна для обеспечения стабильного и поступательного развития своей экономики обязана учитывать базовые принципы построения налоговой системы, просчитывать все экономические и социальные последствия при отступлении от того или иного принципа.

Зависимость между налоговыми поступлениями в бюджет и налоговыми ставками описывается кривой Лаффера (см. рисунок 2).

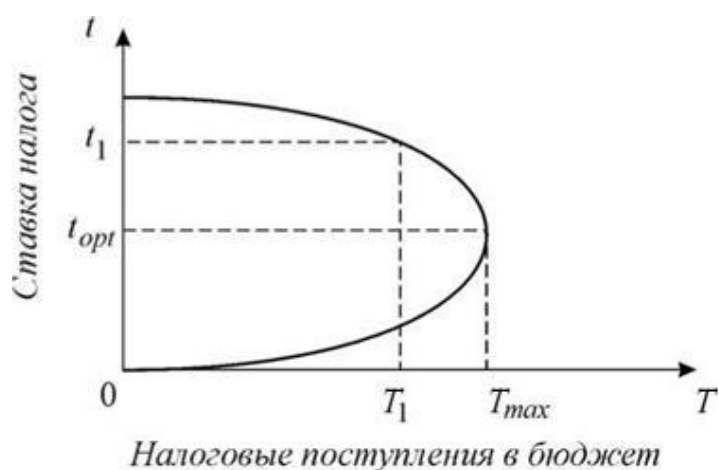


Рис. 2. Кривая Лаффера

Кривая используется для иллюстрации аргумента о том, что иногда снижение налоговых ставок может увеличить общие налоговые поступления и наоборот. Согласно этой кривой максимальные поступления налогов в государственный бюджет обеспечивает определенная (оптимальная) ставка соответствующего налога (t_{opt}). Превышение этого уровня (до t_1) ведет к утрате стимулов к труду, капиталовложениям, тормозит НТП, замедляет экономический рост, что, в конечном счете, уменьшает доходы и поступления в бюджет ($T_1 < T_{max}$). Наоборот, переход к более низкой ставке обеспечивает рост сбережений, инвестиций, занятости, совокупных доходов и в результате –

увеличение поступлений в бюджет. Однако найти оптимальную шкалу налогообложения теоретически не удастся, она определяется эмпирически и, отражая национальные, психологические, конкретно-экономические, культурные особенности страны, различна для разных стран.

1.3. Классификация налогов

Налоговая система в России, как по отношению к юридическим, так и по отношению к физическим лицам, по своим принципам, функциям и структуре в целом соответствует налоговым системам в странах с рыночной экономикой. Наглядно это можно увидеть, проанализировав классификацию налогов по различным признакам.

Схематично налоги можно классифицировать следующим образом (см. табл. 2).

Таблица 2

Классификация налогов

Признак классификации	Виды налогов
1. По уровню бюджета	Федеральные, региональные, местные
2. По субъекту налогообложения	Налоги, взимаемые с юридических лиц; с физических лиц; с юридических и с физических лиц
3. По форме (способу) взимания	Прямые, косвенные
4. По объекту налогообложения	С доходов, с имущества, с вида деятельности
5. По целевой направленности	Общие, специальные (целевые)
6. По характеру изменения налоговых ставок	Пропорциональные, прогрессивные, регрессивные
7. По методу взимания	Метод удержания, декларационный метод (метод начисления), кадастровый метод
8. По источнику обложения	Со стоимости, с прибыли, с заработной платы...

Рассмотрим более подробно данные виды налогов по указанным признакам:

1. Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ) *по уровню бюджета* делит все налоги на три основные группы: федеральные, региональные и местные. При этом в настоящее время налоговая система в РФ включает 9 федеральных, 3 региональных и 3 местных налогов и сборов, а также 5 специальных налоговых режимов и страховые взносы (их тоже можно условно отнести к «федеральной» группе налогов) (см. табл. 3).

Федеральные налоги установлены НК РФ и являются обязательными к уплате на всей территории страны.

Региональные налоги также содержится в НК РФ, но вводятся в действие законами субъектов РФ и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта. Вводя в действие региональные налоги, законодательные органы власти субъектов РФ определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных НК РФ, а также налоговые льготы. Все остальные элементы региональных налогов установлены соответствующей главой НК РФ.

Такой же порядок введения местных налогов с той лишь разницей, что они вводятся в действие представительными органами муниципальных образований.

Следует отметить, что перечень региональных и местных налогов является исчерпывающим, т.е. ни один орган законодательной власти субъекта РФ и представительный орган местного самоуправления не имеет права ввести ни одного налога, не предусмотренного НК РФ. Это положение создаёт для налогоплательщиков уверенность в незыблемости налоговой системы страны.

Классификация налогов по уровню бюджета

Группы налогов по уровню бюджета	Виды налогов
Федеральные налоги	1) Налог на добавленную стоимость (НДС)
	2) Акцизы
	3) Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)
	4) Налог на прибыль организаций (НПО)
	5) Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
	6) Водный налог
	7) Государственная пошлина
	8) Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья
	9) Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)
	Специальные налоговые режимы¹:
	1) Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог – ЕСН) 2) Упрощенная система налогообложения (УСН) 3) Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП) 4) Патентная система налогообложения (ПСН) 5) Налог на профессиональный доход (НПД) (в порядке эксперимента) ²
Страховые взносы¹	
Региональные налоги и сборы:	1) Транспортный налог
	2) Налог на игорный бизнес
	3) Налог на имущество организаций
Местные налоги и сборы:	1) Земельный налог
	2) Налог на имущество физических лиц
	3) Торговый сбор ³

¹ Специальные налоговые режимы и Страховые взносы лишь условно относятся к «федеральной» группе налогов, хоть и не являются налогами как таковыми

² Введен до 31 декабря 2028 года включительно в соответствии с ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»» от 27.11.2018 N 422-ФЗ

³ Действует только в Москве с 1 июля 2015г.

2. Все перечисленные выше налоги можно также классифицировать *по субъектам уплаты*, т.е. налоги, уплачиваемые юридическими и/или налогами, уплачиваемые физическими лицами (см. табл. 4)

Таблица 4

Классификация налогов по субъекту уплаты

Налоги, взимаемые с юридических лиц	Налоги, взимаемые с физических лиц	Налоги, взимаемые и с юридических, и с физических лиц
1) Налог на добавленную стоимость 2) Акцизы 3) Налог на прибыль организаций 4) Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов 5) Водный налог 6) Единый налог при выполнении соглашений о разделе продукции 7) Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья 8) Налог на добычу полезных ископаемых 9) Сборы при выполнении соглашений о разделе продукции 10) Налог на игорный бизнес 11) Налог на имущество организаций	1) Налог на доходы физических лиц 2) Налог на имущество физических лиц 3) Патентная система налогообложения 4) Налог на профессиональный доход	1) Государственная пошлина 2) Транспортный налог 3) Земельный налог 4) Торговый сбор 5) Единый сельскохозяйственный налог 6) Единый налог при упрощенной системе налогообложения

Из приведённых данных в таблице следует, что преобладающее значение в отечественной налоговой системе имеют налоги, уплачиваемые юридическими лицами. Из всех видов налогов, установленных налоговой системой РФ,

одинадцать налогов уплачиваются юридическими лицами, уплата шести налогов возложена как на юридических, так и на физических лиц, и четыре налога платят исключительно физические лица.

3. Характеристика налоговой системы с точки зрения её влияния на финансовое положение налогоплательщика и на экономику страны невозможна без классификации налогов *по форме (способу) взимания*, согласно которой налоги делятся на прямые и косвенные. При классификации налогов принято, что прямые налоги всегда увязаны с доходом налогоплательщика (взимаются посредством именных списков и кадастров), а косвенные имеют отношение к ценам на потребление и связаны только с продажей товаров (как правило, налоги на товары и услуги). Многие экономисты утверждают, что прямые налоги связаны непосредственно с характеристикой плательщика и взимаются с его дохода или собственности, а косвенные – с той деятельностью, которой он занимается. При этом косвенные налоги определяются опосредованным путём, исходя из размеров расходов плательщика. Несмотря на различные подходы к делению налогов на прямые и косвенные, общим для этих подходов является установление окончательного плательщика налога.

Доминантой налогообложения в России являются косвенные налоги. В структуре доходов Федерального бюджета в 2020 г. платежи по НДС и акцизам составили более 28% (НДС является самым большим по собираемости налогом в РФ)¹.

4. *По объекту налогообложения* налоги подразделяются на:

– налоги, взимаемые с доходов – выручка от реализации, прибыль, заработная плата, дивиденды (НДС, НПО, НДФЛ);

¹ Для справки: доходы бюджета РФ в 2020 г. составили около 18,72 трлн.руб. Налоговые доходы составили около 1,36 трлн.руб. (72,5% от общего объема доходов), а неналоговые доходы составили около 5,15 трлн.руб. (27,5% от общего объема доходов). Поступление основных налоговых доходов в 2020 году снизилось на 1,59 трлн.руб. (на 10,5%) по сравнению с 2019 годом в результате сокращения деловой активности в условиях карантина. Так, от НДС поступления составили 4,27 трлн.руб. (рост на 0,3%); налога на прибыль – 4,02 трлн.руб. (снижение на 11,6%); НДФЛ – 4,25 трлн.руб. (рост на 7,5%).

– налоги, взимаемые с имущества (налог на имущество физических лиц, налог на имущество юридических лиц);

– налоги, взимаемые с определенного вида деятельности (налог на игорный бизнес, налог на доходы по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами и др.).

5. По целевой направленности использования налоговых поступлений:

– общие налоги – средства от их поступления могут быть использованы для финансирования нужд государства (НДС, НПО, НДФЛ и др.),

– специальные (целевые) налоги – средства, полученные от взимания этих налогов, направляются на определенные цели (например, НДСПИ, акцизы на автомобильный бензин).

6. В зависимости от *характера изменения налоговых ставок* выделяются следующие налоги:

– пропорциональные – не зависят от величины налогооблагаемой базы; при изменении налоговой базы – ставка не меняется;

– прогрессивные – зависят от величины налогооблагаемой базы – чем больше ее величина, тем выше налоговая ставка;

– регрессивные – зависят от величины налогооблагаемой базы: увеличение налогооблагаемой базы сопровождается уменьшением доли в доходе (косвенные налоги).

7. По методу взимания:

– метод удержания, когда обязанность по удержанию и перечислению налога в бюджет возложена на налогового агента, т.е. на орган, который выплачивает доход. В данном случае налог удерживается фактически одновременно с выплатой дохода, что исключает возможность уклонения от его уплаты. Например, при взимании НДФЛ, при налогообложении доходов, полученных в виде дивидендов, процентов;

– декларационный метод (метод начисления). В отличие от предыдущего способа взимание налога «по декларации» представляет собой

изъятие части дохода налогоплательщика после его получения. Как видно из названия, указанный способ предусматривает подачу налогоплательщиком в установленный срок в налоговые органы декларации – официального заявления налогоплательщика о своих налоговых обязательствах за определённый период времени. На основе декларации налоговый орган проверяет правильность расчёта налога налогоплательщиком. Декларация фактически является отчётом налогоплательщика, цель которого зафиксировать исчисленную им самостоятельно сумму налога. При подаче декларации налогоплательщик не должен ждать получения от налогового органа извещения об уплате налога, а обязан уплатить налог самостоятельно, в установленный законом срок. Применение этого способа взимания налогового оклада практикуется, как правило, при налогообложении нефиксированных доходов, а также в тех случаях, когда доходы налогоплательщика формируются из множества источников;

– кадастровый метод применяется в отношении налогов, имеющих недвижимый объект обложения, и, соответственно, не меняющуюся налоговую базу. В основе его применения лежит составленный соответствующими государственными органами кадастр подобных объектов. Кадастр представляет собой реестр, содержащий перечень типичных объектов (земля, имущество), классифицируемых по внешним признакам, к которым относятся, например, размер участка, объём двигателя и т.д. Этот метод применяется, как правило, при обложении земельным и транспортным налогами, уплачиваемыми физическими лицами, а также налогом на имущество физических лиц. На основе кадастра и установленной налоговой ставки налоговым органом исчисляется сумма налога и выписывается уведомление налогоплательщику. Поэтому данный метод ещё называют «по уведомлению». В этом случае налогоплательщик уплачивает налог по уведомлению налогового органа, в котором указываются вид налога, размер платежа и срок уплаты налога.

8. По источнику обложения:

- налоги, включаемые в стоимость продукции (работ, услуг) и оплачиваемые ее потребителями (НДС, акцизы, транспортный налог, НДСПИ),
- налоги, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) (земельный, водный налоги),
- налоги, уплачиваемые за счет прибыли (НПО, налог «на дивиденды»),
- налоги, уплачиваемые за счет заработной платы (НДФЛ).

Такое разнообразие видов налогов дает возможность создавать гибкую, эффективную систему налогообложения, использовать налоги с целью влияния на экономическое и социальное развитие страны.

1.4. Элементы налога и основной налоговый понятийный аппарат

Каждый установленный законодательно налог характеризуется обязательными параметрами – элементами налога. Для каждого налога вторая часть НК РФ определяет элементы налогообложения, в необходимых случаях налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком, порядок декларирования налога.

Именно эти элементы наиболее полно характеризуют конкретный вид налога. Посредством элементов в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура. В частности, в налоговом законодательстве прописываются порядок и условия исчисления налоговой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и порядок уплаты и другие условия налогообложения. Следует подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всех стран мира.

При всём многообразии элементов налогообложения НК РФ выделяет лишь некоторые из них, определяя их как обязательные элементы. Кроме того,

имеются и так называемые необязательные элементы налогообложения. Перечень основных элементов налогообложения представлен на рисунке 3.

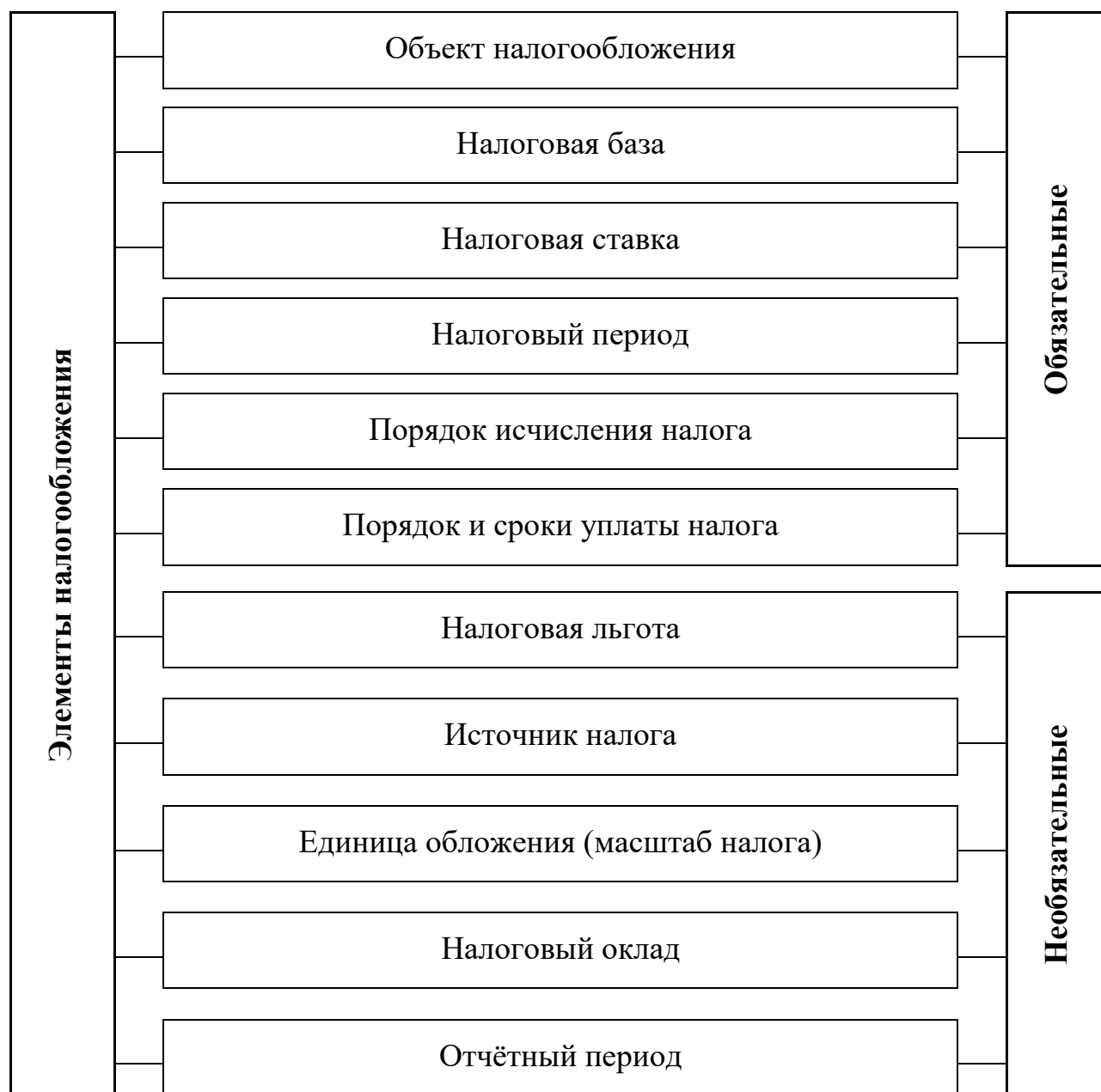


Рис. 3. Элементы налогообложения

Далее разберем подробнее элементы налогообложения, а также основные определения, связанные с ними.

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. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с НК РФ.

Субъект налогообложения (налогоплательщик) – это физическое либо юридическое лицо, на которое законом возложена обязанность по внесению оклада налога в бюджетный фонд. При определённых условиях субъект налога может переложить уплату налога на другого субъекта, который и будет действительным носителем налога, или фактическим конечным плательщиком.

Налоговая база – это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. Налоговая база и порядок ее определения по федеральным налогам и сборам устанавливается НК РФ. Налоговая база и порядок ее определения по 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.

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 Министерством финансов РФ.

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 – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Может устанавливаться в абсолютном размере (например, рублей за тонну; рублей за сотку земли) или в процентах к налоговой базе, либо быть комбинированной. 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.

Налоговый период – это 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 с учетом особенностей, установленных статьей 55 НК РФ.

Порядок исчисления налога – это определенные правила исчисления суммы налога.

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.

Налоговый агент – лицо, на которое в силу принятых актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению в соответствующий бюджет (бюджетный фонд) налога или сбора.

Налоговое уведомление – это письменное извещение об обязанности уплатить в установленный срок сумму налога.

В налоговом уведомлении, помимо подлежащей уплате суммы и срока уплаты налога, указываются: объект налогообложения, налоговая база, а также

сведения, необходимые для перечисления налога в бюджетную систему РФ. В налоговом уведомлении могут быть указаны данные по нескольким подлежащим уплате налогам. Налоговое уведомление может быть направлено по почте заказным письмом или передано в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика. В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты отправления заказного письма.

Порядок и сроки уплаты налога. Существуют два способа уплаты налогов:

1) у «источника» выплаты доходов, т.е. когда момент уплаты налога предшествует моменту получения дохода. В данном случае обязанность по исчислению, удержанию из начисленного дохода и перечислению в бюджет возложена на того, кто выплачивает доходы (налоговый агент). Налогоплательщик сам не рассчитывает налог, он получает свой доход за вычетом налога.

2) по декларации. При данном способе на налогоплательщика возлагается обязанность представить в установленный срок в налоговый орган заявление о своих налоговых обязательствах, т.е. налоговую декларацию.

Налоговая декларация – это письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет 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.

Налоговую декларацию составляют как физические, так и юридические лица. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком.

Сроки уплаты налога устанавливаются применительно к каждому налогу и 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. Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита.

Порядок уплаты налога – способ внесения налогоплательщиком или налоговым агентом суммы налога в соответствующий бюджет. Уплата налога производится в наличной или безналичной форме.

Налоговая льгота – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Налоговые льготы могут быть предоставлены в разной форме. Например, в виде освобождения от уплаты налога для определенных налогоплательщиков. К примеру, реализация продуктов питания, произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций, освобождается от обложения НДС (пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ, п. 14 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33);

Предоставление отсрочек и рассрочек по уплате налога (пп. 4 п. 1 ст. 21, п. 3 ст. 61 НК РФ) некоторые специалисты также относят к налоговым льготам. Однако с этим можно не согласиться. Ведь при их предоставлении у налогоплательщика не происходит уменьшения налоговых обязательств. Он должен будет уплатить ту же сумму налога, но в более поздний срок.

Источник налога – доход субъекта либо носителя налога, из которого вносится оклад налога. Например, источником налога на прибыль является прибыль; подоходного налога – заработная плата, доходы лиц, работающих не по найму, дивиденды по акциям и т.д. Источник может совпадать с объектом налога, примером может служить подоходный налог с рабочих и служащих: объект налога – заработная плата (она же источник налога).

Единица обложения (масштаб налога) – единица измерения объекта налога, принятая за основу для исчисления оклада налога. Такой единицей, например, по подоходному налогу может служить один рубль дохода, по земельному налогу – единица измерения площади (0,01 га, квадратный метр).

Сумма налога (налоговый оклад) – сумма, вносимая плательщиком в определенный бюджет по одному налогу. Рассчитывается путем умножения налоговой базы на налоговую ставку.

Отчётный период – период, соответствующий сроку проведения промежуточных результатов и представления налоговой отчётности в налоговый орган.

Налоговый вычет – это сумма, на которую уменьшается налоговая база, либо возврат части ранее уплаченного налога в установленных законом случаях.

1.5. История становления и развития налоговой системы РФ

Последние годы существования СССР характеризовались началом реформ системы обязательных платежей государственных предприятий в бюджет. Начала формироваться правовая база для введения системы налогов для индивидуальных предпринимателей, а также для кооперативов и предприятий с участием иностранных организаций. В 1986 г. в СССР была разрешена индивидуальная трудовая деятельность граждан, к 1991 г. было принято множество законов, устанавливающих порядок налогообложения граждан (физических лиц), а также обязанность предприятий, объединений и организаций уплачивать общесоюзные налоги (налог на прибыль; налог с оборота; налог на экспорт и импорт).

В 1990 г. в составе Министерства финансов СССР была образована Главная государственная налоговая инспекция, которая через год стала Государственной налоговой службой (с 1998 г. – Министерство РФ по налогам и сборам, с 2004 г. – Федеральная налоговая служба). Кроме того, в 1991 г. указом

Президента СССР в нашей стране впервые был введен налог с продаж в виде надбавки к цене товара.

Основы налоговой системы и система налогового законодательства РФ формировались в октябре-декабре 1991 г.

Законами РФ от 11 и 18 октября 1991 г. были установлены земельный налог и налоги, зачисляемые в дорожные фонды. 6-7 декабря 1991 г. приняты законы о налоге на добавленную стоимость, об акцизах, о подоходном налоге с физических лиц и др.

Был принят Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Все новые налоги вводились в действие с 1 января 1992 г.

Кроме того, в 1992 г. было создано Главное управление налоговых расследований при Госналогслужбе РСФСР, преобразованное через год в самостоятельный правоохранительный орган в сфере налогообложения – Федеральную службу налоговой полиции России.

В 1998 г. принята первая часть Налогового кодекса РФ, в 2000 г. – отдельные главы второй. В настоящее время продолжается совершенствование налогового законодательства РФ, процесс его кодификации.

В 2001 г. ведена в действие II часть НК РФ (глава 21 «Налог на добавленную стоимость», Глава 22 «Акцизы», Глава 23 «Налог на доходы физических лиц», Глава 24 «Единый социальный налог(взнос)»; в 2002 г. введены в действие Глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и Глава 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых»; в 2003 г. был отменен налог на пользователей автомобильных дорог, а также налог с владельцев транспортных средств, введены в действие Глава 28 НК РФ – «Транспортный налог», Глава 26.2 НК РФ – «Упрощенная система налогообложения» и Глава 26.3 НК РФ – «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (утратила силу в 2021 г.).

В июне 2003 г. Федеральная служба налоговой полиции России была ликвидирована, а ее функции переданы созданному в структуре Министерства

внутренних дел РФ Главному управлению по расследованию экономических и налоговых преступлений.

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

В последние годы продолжается совершенствование налогового законодательства и налоговой системы страны.

Налоговая система РФ - это совокупность институтов и инструментов, используемых государством для централизации части национального дохода в бюджетах всех уровней с их последующим перераспределением в интересах государства.

Целями налоговой системы РФ, как и любой другой налоговой системы страны с развитой рыночной экономикой, являются:

- регулирование экономики, направленное на стимулирование или ограничение хозяйственной деятельности;
- обеспечение потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также для выполнения соответствующими органами власти возложенных на них функций;
- обеспечение государственной политики регулирования доходов.

Основные черты современной налоговой системы РФ:

- единая нормативно-правовая база. Налоговая система основывается на правовой базе, а не на подзаконных нормативных актах различных уровней государственной власти;

- единые принципы для всей налоговой системы страны, единый механизм исчисления и сбора налогов;
- четкое распределение налогов по звеньям бюджетной системы (федеральные, региональные и местные налоги);
- региональным и местным органам власти предоставлено право на введение налогов в пределах своей территории;
- разграничение налогов на общие и специальные, имеющие строго целевое назначение и регулирующее значение;
- наличие налоговых льгот;
- равные требования и равные условия использования доходов путем определения перечня налогов, унификации ставок, упорядочения льгот и механизма их предоставления;

– сочетание двух основных видов налогов: прямых и косвенных и др.

В налоговую систему РФ входят четыре блока:

- система налогов и сборов РФ;
- система налоговых правоотношений;
- система участников налоговых правоотношений;
- нормативно-правовая база сферы налогообложения.

Рассмотрим эти составляющие налоговой системы РФ подробнее.

Первый блок - система налогов и сборов в РФ. Согласно ст.12 НК РФ в стране устанавливаются федеральные, региональные и местные налоги и сборы.

Особенности правового регулирования, установления, изменения и отмены федеральных, региональных и местных налогов и сборов, и различия между этими группами налогов представлены в табл. 5.

Основные различия налогов

Особенности установления, изменения и отмены	Федеральные налоги и сборы	Региональные налоги и сборы	Местные налоги
Виды налогов и сборов	Перечень установлен ст.13 НК РФ	Перечень установлен ст.14 НК РФ	Перечень установлен ст.15 НК РФ
Порядок введения и прекращения действия	Устанавливается, изменяется, отменяется только НК РФ	В соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах	В соответствии с НК РФ и нормативно-правовыми актами муниципальных образований
Элементы налога	Устанавливаются и изменяются только НК РФ		
Порядок уплаты	Устанавливается и изменяется только НК РФ	Устанавливается законами субъектов РФ в соответствии с НК РФ	Определяется нормативно-правовыми актами муниципальных образований в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ
Сроки уплаты	Устанавливаются и изменяются только НК РФ	При установлении налога определяются законодательными (представительными) органами субъектов РФ образований в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ	Определяются нормативно-правовыми актами муниципальных образований

Налоговые льготы и основания для их использования	Устанавливаются и изменяются только НК РФ	Могут устанавливаться законодательными (представительными) органами субъектов РФ в порядке и в пределах, предусмотренных НК РФ	Могут устанавливаться представительными органами муниципальных образований в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ
Налоговая ставка	Устанавливается и изменяется только НК РФ	Может устанавливаться законами субъектов РФ в пределах, предусмотренных НК РФ	Может устанавливаться представительными органами муниципальных образований в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ

Кроме названных налогов в налоговую систему РФ входит ряд налогов, относящихся к специальным налоговым режимам (СНР). Специальный налоговый режим - это особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, применяемый в случаях и в порядке, установленных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. СНР могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов. Исчерпывающий перечень СНР дан в параграфе 1.3. данного пособия.

Второй блок налоговой системы РФ – система налоговых правоотношений.

Налоговые правоотношения - это охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения, это вид финансовых правоотношений, урегулированных нормами налогового права.

К налоговым правоотношениям в РФ относят правовые отношения, возникающих в процессе:

- установления, введения и взимания налогов и сборов в РФ;
- исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;
- налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства РФ;
- защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), то есть в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц;
- привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Особенностями налоговых правоотношений является то, что – это:

- общественное отношение, то есть отношение между юридическими или физическими лицами, имеющее общественную значимость;
- правовое отношение по поводу денежных средств, возникающее (развивающееся и прекращающееся) исключительно в сфере налогообложения;
- социально значимое отношение - регулируется нормами налогового права, возникает и прекращается на основе и в рамках норм налогового права;

Третий блок налоговой системы РФ - система участников налоговых правоотношений.

Налоговый кодекс РФ устанавливает понятие «участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (ст. 9 НК РФ), к числу которых относятся:

- организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов;
- организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Налоговым кодексом РФ налоговыми агентами (налоговые агенты – это лица, на

которые возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика налогов и перечислению их в соответствующий бюджет);

– налоговые органы – органы Федеральной налоговой службы РФ, осуществляющие контроль за соблюдением правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, а также за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и другими лицами надлежащего исполнения своих обязанностей, установленных налоговым законодательством;

– таможенные органы – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, которые осуществляют контроль за соблюдением мер таможенно-тарифного регулирования, запретов и ограничений, связанных с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу.

Налоговый кодекс РФ четко определяет права и обязанности всех участников налоговых отношений.

Налогоплательщики имеют право (ст.21 НК РФ):

1. Получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах, законодательстве о налогах, порядке исчисления и уплаты налогов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций и разъяснения о порядке их заполнения;

2. Получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах;

3. Использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4. Получать отсрочку, рассрочку, инвестиционный налоговый кредит;

5. На своевременный зачет и возврат сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, пеней, штрафов;

6. На осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта сверки;

7. Представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично или через своего представителя;

8. Представлять налоговым органам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

9. Присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

10. На участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов;

11. Получать копии актов налоговых проверок и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

12. Требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

13. Не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц;

14. Обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

15. На соблюдение и сохранение налоговой тайны;

16. Имеют иные права, предусмотренные ст. 21 НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Налогоплательщики обязаны (ст.23 НК РФ):

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;

4. Представлять в налоговый орган по месту учета организации налоговые декларации (расчеты);

5. Представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 3-х месяцев после окончания отчетного года в соответствии с федеральным законом «О бухгалтерском учете»;

6. Представлять в налоговые органы и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

7. Выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах;

8. В течение 4-х лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского, налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов и другие;

9. Нести иные обязанности, предусмотренные ст.23 НК РФ и законодательством о налогах и сборах.

Четвертый блок налоговой системы РФ – это нормативно-правовая база системы налогообложения. Как уже подчеркивалось, основным законодательным актом, который систематизирует и регламентирует правовые нормы в области налогового законодательства, является НК РФ.

Кроме НК РФ законодательство о налогах и сборах в РФ включает:

- федеральные законы о налогах и сборах;
- законы субъектов и иные нормативно-правовые акты о налогах и сборах РФ, принятые в соответствии с НК РФ;
- нормативно-правовые акты о местных налогах и сборах, принимаемые органами муниципального образования в соответствии с НК РФ.

В целях регулирования налоговых отношений применяются так же:

- Указы Президента РФ,
- Постановления Правительства РФ.

1.6. Налоговый кодекс РФ

НК РФ состоит из двух частей: часть первая (общая часть) и часть вторая (специальная или особенная часть).

Часть первая НК РФ устанавливает систему налогов и сборов, а так же общие принципы налогообложения и уплаты сборов в РФ, в том числе: виды налогов и сборов, взимаемых в РФ; основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов федерации и местных налогов; права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов, налоговых агентов, других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений; порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Часть вторая НК РФ устанавливает конкретные взимаемые налоги и сборы, а также ряд специальных налоговых режимов. Для каждого налога часть вторая НК РФ определяет элементы налогообложения (объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога), в необходимых случаях налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком, порядок декларирования налога. Для каждого сбора - плательщиков и элементы обложения применительно к конкретным сборам. Для каждого специального налогового режима - условия и порядок его применения, особый порядок определения элементов налогообложения, а также возможность освобождения от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных частью первой НК РФ, порядок декларирования налога, уплачиваемого в связи с применением специального налогового режима.

Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) – это единый, взаимосвязанный и комплексный документ, регулирующий всю систему налоговых отношений в РФ.

На основе НК РФ государство регулирует:

- изменение налоговой нагрузки на налогоплательщика;
- замену одних способов налогообложения другими;
- допустимые изменения в налогообложении (региональные власти или органы местного самоуправления могут дополнительно вводить или изменять ставки в соответствии с НК РФ);
- введение или отмену налоговых льгот и преференций (государство может предусматривать возможность полного (частичного) освобождения некоторых видов деятельности (операций), а также льготы для отдельных категорий налогоплательщиков (налоговые льготы для особых экономических зон);
- введение дифференцированных налоговых ставок.

НК РФ регламентирует всю систему налогообложения в России. Постоянное совершенствование норм НК РФ, осуществляемое в рамках реализации налоговой политики государства, главным образом направлено на формирование единой правовой базы налогообложения, обеспечение стабильности налоговых отношений, развитие бюджетного федерализма.

1.7. Недостатки и перспективы развития налоговой системы РФ

Более чем двадцатилетний опыт функционирования современной налоговой системы РФ выявил недостатки и проблемы этой системы.

Основными недостатками современной налоговой системы являются:

- фискальный крен в налогообложении, что затрудняет реализацию стимулирующей и регулирующей функций налогов;

- высокий уровень налогообложения организаций (особенно налогом на прибыль и НДС);
- неоптимальная (плоская) шкала ставок налога на доходы физических лиц, вследствие чего основная налоговая нагрузка падает на малообеспеченные слои населения, а не на наиболее богатых;
- нестабильность налогового законодательства, частое внесение изменений в систему налогообложения;
- сложность системы для понимания налогоплательщиком и эффективного управления со стороны налоговых органов, что ведет к лишним административным затратам и порождает изощренные способы ухода от уплаты налогов;
- ориентация не на прямые, а на легко собираемые, косвенные налоги, которые в целом не способствуют стимулированию роста экономики и увеличению сбора налогов.
- неэффективность существующих льгот и др.

Основным направлением совершенствования налоговой системы РФ прежде всего должно стать поддержание такого уровня налоговой нагрузки, который, с одной стороны, не создает препятствий для устойчивого экономического роста и, с другой стороны, - отвечает потребностям в бюджетных доходах для предоставления важнейших государственных услуг.

Для достижения этой цели необходимо совершенствовать налоговую политику, которая бы обеспечивала:

- создание налоговых стимулов для образования новых производств, развития бизнеса с высокой добавленной стоимостью, развития малого предпринимательства, прежде всего в высокотехнологичных секторах экономики;
- обновление и техническое перевооружение производства, обновление основных производственных фондов;

- финансирование со стороны работодателей образования, здравоохранения и пенсионного обеспечения своих сотрудников;
- развитие российской финансовой инфраструктуры; повышение экономической активности населения и др.

Механизмы налоговой политики, в том числе администрирования налогов и сборов, должны предусматривать упрощение налоговой системы, снижение издержек налогоплательщиков, связанных с исполнением налогового законодательства, стимулировать перемещение финансовых центров и центров прибыли корпораций из стран с пониженным налогообложением в Россию.

Для этого необходимо, в том числе обеспечить:

- упрощение процедур и форм налоговой отчетности; совершенствование процедур исчисления и возмещения налога на добавленную стоимость;
- упрощение вычета по налогу на добавленную стоимость по выданным и полученным авансам;
- совершенствование амортизационной политики для целей налогообложения; освобождение от налогообложения прибыли доходов от реализации ценных бумаг;
- совершенствование системы налогообложения добычи нефти для стимулирования разработки новых месторождений и полного использования потенциала уже разрабатываемых месторождений;
- создание эффективной системы налогообложения недвижимости как одного из важнейших источников доходов региональных и местных бюджетов.

Следует также последовательно сокращать налоговую нагрузку на малообеспеченные слои населения за счет увеличения социальных налоговых вычетов, совершенствовать в стимулирующих целях механизмы налогообложения доходов населения (введение прогрессивного налога на доходы).

Согласно «Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов», утвержденным Минфином России 30 сентября 2021 г. [6], в число первоочередных задач, планируемых к реализации в указанный период в части обеления экономики и созданию справедливых условий для конкуренции за счет роста собираемости налогов, включено:

- развитие национальной системы прослеживаемости товаров, обеспечивающей контроль за оборотом товаров на всех этапах от ввоза до реализации в рознице;

- формирование правовых основ для внедрения таможенного мониторинга;

- запуск нового налогового режима «УСН.онлайн» для микропредприятий с численностью сотрудников до 5 человек (аналогично режиму НПД администрирование будет осуществляться в бездекларационном формате через удобный интерфейс);

- введение института «единого налогового платежа», предполагающего уплату налогов одним платежным поручением (без уточнения реквизитов и др. параметров) с последующим зачетом в счет имеющихся у налогоплательщика обязательств;

- повышение качества администрирования акцизов на табак.

Системные изменения предусмотрены в налогообложении ресурсной ренты в отраслях горно-металлургического комплекса. С 2022 г. предусмотрена модернизация принципов налогообложения в этих отраслях с привязкой ставок НДС к уровню мировых цен на соответствующие сырьевые товары.

Ключевой целью таких изменений является более справедливое распределение природной ренты между недропользователями и гражданами (через бюджет). В отраслях ГК формируется повышенный уровень доходности, обеспечивающийся главным образом природной рентой. На часть такого рентного дохода имеют право граждане, но исторически его перераспределение через налоговую систему и бюджет в пользу граждан было незначительным: 7-8% против 70-80% в нефтяной отрасли.

В целях регулирования налоговых отношений применяются так же: Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ.

Таким образом, совершенствование и оптимизация налоговой системы через максимально эффективное выполнение налогами своих функций является важнейшим фактором развития экономики страны.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Дайте определение термину «налог».
- 2) Охарактеризуйте основные признаки налога.
- 3) Дайте определения терминам «сбор» и «страховые взносы».
- 4) Охарактеризуйте основные функции налога.
- 5) Раскройте содержание принципов налогообложения.
- 6) Раскройте сущность зависимости между налоговыми поступлениями в бюджет и налоговыми ставками. Чем описывается данная зависимость?
- 7) Перечислите признаки и соответствующие им виды налогов.
- 8) Перечислите специальные налоговые режимы.
- 9) Перечислите и охарактеризуйте обязательные и необязательные элементы налогообложения.
- 10) Охарактеризуйте основные этапы в развитии налоговой системы в РФ.
- 11) Дайте определение налоговой системы РФ.
- 12) Раскройте составляющие налоговой системы РФ.
- 13) Охарактеризуйте систему налоговых правоотношений.
- 14) Перечислите права и обязанности налогоплательщиков.
- 15) Охарактеризуйте структуру Налогового кодекса РФ.
- 16) Что представляет собой Налоговый кодекс РФ?
- 17) Перечислите недостатки развития налоговой системы РФ.
- 18) Каковы основные направления совершенствования налоговой системы РФ?

Глава 2. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

Федеральные налоги и сборы – это налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ. Перечень федеральных налогов и сборов устанавливается в НК РФ и не может быть изменён иначе, чем путём внесения изменений в НК РФ. Статус федерального налога не означает, что он полностью зачисляется в федеральный бюджет. В законе о федеральном бюджете на соответствующий год могут быть установлены нормативы отчислений федеральных налогов и сборов в бюджеты нижестоящих уровней: региональный и местный.

Далее рассмотрим важнейшие виды федеральных налогов.

2.1. Налог на добавленную стоимость

Среди налоговых доходов федерального бюджета РФ налог на добавленную стоимость (НДС) к 2021 г. занимает первое место и составляет 4,27 трлн. руб. (13,38%).

В России НДС был введен Законом СССР от 6 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость». Для России это был новый вид налога, заменивший два налога – налог с продаж и налог с оборота, который был основным источником доходов государственного бюджета СССР. После принятия второй части Налогового кодекса РФ законодательное регулирование НДС осуществляется в соответствии с главой 21 НК РФ - «Налог на добавленную стоимость».

НДС – относительно «молодой налог». В том виде, в котором он применяется сегодня, впервые был введен во Франции в 1954 г. (экспериментально), а с 1 января 1968 г. – повсеместно. Введение НДС имело целью: объединить, упростить и обобщить порядок взимания множества ранее существовавших налогов и создать единый и современный налог на

производственные расходы (издержки). Новый налог очень быстро получил всеобщее распространение. Сегодня он взимается в более чем 80 странах мира.

Основная функция НДС – фискальная (функция пополнения казны).

Налог на добавленную стоимость – это косвенный налог, форма изъятия в бюджет (федеральный) государства части стоимости товара, работы или услуги, которая создаётся (добавляется) на всех стадиях процесса производства товаров, работ или услуг и вносится в бюджет по мере реализации.

Добавленная стоимость определяется как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Величина НДС добавляется к цене товаров, работ и услуг, таким образом, НДС является ценообразующим налогом.

Добавленная стоимость включает:

- расходы на оплату труда (*ОТ*);
- отчисления на социальные нужды (*СО*);
- амортизационные отчисления (*А*);
- прочие расходы (*ПР*);
- прибыль (*П*).

Добавленную стоимость (*ДС*) можно исчислять двумя методами:

а) путем сложения элементов добавленной стоимости – аддитивный метод:

$$ДС = ОТ + СО + А + ПР + П$$

б) путем вычитания старой стоимости из новой – расчетный метод или метод вычитания:

$$ДС = Ц - СМ,$$

где: *Ц* – цена товара,

СМ – стоимость материалов.

Именно этот метод исчисления добавленной стоимости применяется в практике налогообложения.

В результате применения НДС конечный потребитель уплачивает продавцу налог со всей стоимости приобретаемого им блага, однако в бюджет эта сумма начинает поступать ранее конечной реализации, так как налог со своей части стоимости, «добавленной» к стоимости приобретенного для производства сырья, уплачивает в бюджет *каждый, кто участвует в производстве товара, работы или услуги на различных стадиях.*

Согласно НК РФ, **налогоплательщиками НДС** являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели (далее – ИП);
- лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Не являются плательщиками НДС организации и ИП (за исключением НДС, уплачиваемого при таможенном оформлении импортируемых товаров) и не выполняющие функции налогового агента:

- применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН);
- применяющие патентную систему налогообложения (ПСН);
- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог – ЕСХН).

Организации и ИП, за исключением организаций и ИП, применяющих систему налогообложения ЕСХН, имеют право на освобождение от НДС, если за 3 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. рублей.

Организации и ИП, применяющие систему налогообложения ЕСХН, имеют право на освобождение от НДС, при условии, что указанные лица переходят на уплату ЕСХН и реализуют данное право в одном и том же календарном году либо при условии, что за предшествующий налоговый период по ЕСХН сумма дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется указанная система налогообложения, без учета налога не

превысила в совокупности: 100 млн. руб. за 2018 г, 90 млн. руб. за 2019 г., 80 млн. руб. за 2020 г., 70 млн. руб. за 2021 г., 60 млн. руб. за 2022 г. и последующие годы.

Объект налогообложения и налоговая база. 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;

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.

Местом реализации товаров признается территория РФ, если:

1) товар находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется;

2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг) являются:

1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;

2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Особенностью расчета НДС является применение в налоговом производстве России счетов-фактур.

Счёт-фактура – это документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ и услуг),

имущественных прав (включая комиссионера, агента) сумм налога к вычету. Счёт-фактура – налоговый документ, строго установленного образца, оформляемый продавцом товаров (работ, услуг), на которого в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплаты в бюджет НДС.

Налогоплательщики обязаны составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения и в иных случаях, определенных в установленном порядке.

Счет-фактура, применяемый для налогового учета НДС, содержит в себе информацию о наименовании и реквизитах продавца и покупателя, перечне товаров или услуг, их цене, стоимости, ставке и сумме НДС, прочих показателях. Ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественные права, наименование товаров (работ, услуг), их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

Сумма НДС, предъявляемая покупателю, исчисляется по каждому виду товаров. Счета-фактуры выставляются не позднее 5 дней, со дня отгрузки товаров (выполнения работ и услуг). Во всех расчетных документах налог выделяется отдельной строкой. По необлагаемым НДС операциям в расчетных документах налог не выделяется и ставится штамп «Без налога НДС». При этом расчетные и первичные документы и счета-фактуры оформляются без выделения сумм НДС. В розничной сети на ценниках НДС не выделяется. Счет-фактура является основным документом, по которому предоставляется вычет и возмещение по НДС.

Налоговая база НДС включает:

– стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) без НДС (с учетом акцизов по подакцизным товарам);

- авансовые и иные платежи, полученные в счет предстоящих поставок;
- суммы, полученные в виде процента по полученным в счет оплаты за реализованные товары ценным бумагам (облигации, векселя и т.п.);
- суммы страховых выплат, полученные по договорам страхования неисполнения договорных обязательств;
- рыночная стоимость безвозмездно переданного имущества;
- стоимость товаров для собственных нужд, расходы по которым не учитываются при исчислении налога на прибыль;
- фактические расходы налогоплательщика на выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- таможенная стоимость товаров с учетом таможенной пошлины (и акцизов по подакцизным товарам) при ввозе товаров на территорию РФ.

Налоговые ставки и налоговые льготы. Действующее российское законодательство по НДС предусматривает несколько ставок налога: 20%, 10% и 0%. Кроме того, при осуществлении некоторых видов операций исчисление налога производится с помощью, так называемой, расчетной ставки. Пунктом 4 статьи 164 НК РФ определено, что расчетная ставка НДС представляет собой процентное отношение «прямой» налоговой ставки в размере 10% или 20% к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер «прямой» ставки НДС. Иначе говоря, статья 164 НК РФ предполагает наличие двух расчетных ставок НДС: 10/110 или 20/120.

Размер применяемой налоговой ставки зависит от вида товаров (работ, услуг) и момента определения налоговой базы.

Налоговые ставки по налогу на добавленную стоимость представлены в табл. 6.

Ставки НДС

Ставки		Реализация товаров, работ или услуг
Основная	Расчетная	
20%	$20/120=16,67\%$	Все товары (работы) и услуги, кроме облагаемых по ставкам 10% и 0%
10%	$10/110=9,09\%$	Отдельные виды продовольственных товаров (мясо и мясопродукты, молоко и молокопродукты, яйца, масло растительное, сахар, соль, зерно, крупы, макаронные изделия, море- и рыбопродукты, овощи и др.);
		Товары для детей (трикотажные и швейные изделия, детские кровати; школьные принадлежности по перечню);
		Периодические печатные издания, за исключением изданий рекламного и эротического характера;
		Медицинские товары отечественного и зарубежного производства (лекарственные средства, лекарственные препараты, медицинские изделия по перечню);
		Услуги по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа (по перечню).
0%		<ul style="list-style-type: none"> - Товары, вывезенные в таможенной процедуре экспорта, а также помещенные под таможенную процедуру свободной таможенной зоны; - Услуги по международной перевозке товаров; - Работы, выполняемые организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов; - Услуги по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа; - Услуги, оказываемые организациями по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью; - Товары (работы и услуги) в области космической деятельности; - Драгоценные металлы (добыча или производство); - Топливо или горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов; - Построенные суда, подлежащие регистрации в Российском международном реестре судов и другие.
		<i>Использование нулевой ставки не является освобождением от НДС, поэтому налогоплательщик не лишается права на вычеты НДС по операциям, облагаемым по ставке 0%.</i>

Налоговый кодекс в ст. 149 предусматривает ряд **льгот по НДС**. Условно их можно разделить на три группы – льготы, предоставляемые:

- при реализации определенных видов товаров (работ, услуг);
- определенным категориям организаций и предпринимателей;
- при осуществлении определенных операций.

Разберем эти группы льгот более подробно:

1. *Льготы, предоставляемые при реализации определенных видов товаров (работ, услуг):*

- реализация почтовых марок, маркированных открыток и маркированных конвертов;
- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства;
- реализация медицинских товаров по перечню, утвержденному Правительством России;
- реализация монет из драгоценных металлов (кроме коллекционных);
- производство продуктов питания для учебных, медицинских и детских дошкольных учреждений;
- оказание медицинских услуги;
- услуги по перевозке пассажиров городского и пригородного сообщения;
- реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них и др.

2. *Льготы, предоставляемые определенным категориям налогоплательщиков.* К таким категориям относят организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие:

- услуги в сфере образования;
- реализацию товаров в магазинах беспошлинной торговли;
- услуги учреждений культуры и искусства в сфере культуры и искусства, реализацию входных билетов организациями физкультуры и спорта;

- работы организаций кинематографии по производству кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;
- реализацию товаров (работ, услуг) общественными организациями инвалидов и организациями, собственниками которых являются общественные организации инвалидов;
- услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, детских оздоровительных лагерей на территории России;
- реализацию продукции сельскохозяйственными производителями;
- банковские операции и обслуживание банковских карт;
- услуги по страхованию;
- услуги по негосударственному пенсионному обеспечению;
- услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведение
 - занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях и студиях и др.

3. Льготы, предоставляемые при осуществлении определенных операций.

К таким операциям относят:

- предоставление в аренду помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ;
- выдачу займов в денежной форме и оказание финансовых услуг по предоставлению таких займов;
- реализацию долей в уставном капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок;
- работы, выполняемые в процессе реализации целевых социальноэкономических программ жилищного строительства для военнослужащих;

- передачу товаров, работ, услуг безвозмездно в рамках благотворительной деятельности;
- уступку (приобретение) прав (требований) кредитора по договорам займа и кредитным договорам;
- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет бюджетных средств;
- предоставление в пользование жилых помещений и др.

В 2020 г. государство решило поддержать приоритетную для развития экономики сферу IT, установив льготные тарифы, в том числе по НДС: при соблюдении ряда условий не облагается НДС реализация и передача прав на ПО (подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ). При этом есть и ограничения: льготами могут воспользоваться только компании, разрабатывающие отечественное ПО.

В некоторых случаях налогоплательщику оказывается выгоднее уплатить налог, чем воспользоваться предоставляемыми льготами. В таком случае налогоплательщики вправе отказаться от освобождения от налогообложения (минимальный срок отказа не менее 1 года), представив соответствующее заявление в налоговый орган в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого он намерен отказаться или приостановить использование освобождения.

Налогоплательщики обязаны вести отдельный учет облагаемых и не облагаемых НДС операций.

Порядок исчисления и уплаты НДС в бюджет. Сумма налога при определении налоговой базы в соответствии со статьями 154-159 и 162 НК РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при отдельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно, как соответствующие налоговым ставкам процентные доли разных налоговых баз.

При применении различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду операций, облагаемых по разным ставкам.

При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

Если налогоплательщик осуществляет операции, облагаемые НДС только по одной ставке (10, 20 или расчетная), то сумма налога определяется по формуле:

$$НДС = НБ * Ст,$$

где: *НДС* - сумма налога на добавленную стоимость;

НБ - налоговая база по НДС, облагаемая по соответствующей ставке;

Ст - соответствующая ставка НДС (в %).

Если налогоплательщик НДС осуществляет операции, облагаемые по разным ставкам, то сумма налога определяется по формуле:

$$НДС = НБ_{10} * 10\% + НБ_{20} * 20\% + НБ_{10/110} * (10\% / 110\%) + НБ_{20/120} * (20\% / 120\%),$$

где: *НДС* - общая сумма налога на добавленную стоимость;

НБ₁₀ - налоговая база, облагаемая по ставке 10%;

НБ₂₀ - налоговая база, облагаемая по ставке 20%;

НБ_{10/110} - налоговая база, облагаемая по расчетной ставке 10/110;

НБ_{20/120} - налоговая база, облагаемая по расчетной ставке 20/120.

При исчислении общей суммы налога необходимо учитывать, что общая сумма налога:

1. исчисляется по итогам налогового периода (квартала);
2. определяется только по тем операциям, момент определения налоговой базы по которым относится к данному налоговому периоду;
3. определяется налогоплательщиком с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в данном налоговом периоде.

Сроки уплаты НДС. Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации (передачи) товаров (работ и услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-

го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено ст. 174 НК РФ.

Налоговый период для НДС - *квартал*.

Плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представлять в инспекцию декларации по НДС только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (абз.1 п.5 ст.174 НК РФ).

Декларацию по НДС должны представлять, в том числе лица, не являющиеся плательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога.

Порядок предоставления вычета по НДС. Налоговые вычеты представляют собой уменьшение общей суммы налога, исчисленной по налогооблагаемым операциям, на суммы налога, предъявленные поставщикам товаров (работ и услуг) или уплаченные налогоплательщиками по иным основаниям (с авансов и др.) в соответствии со статьей 171 НК РФ.

Налоговые вычеты у покупателя товаров (работ и услуг) и имущественных прав возникают в двух случаях:

1. при перечислении аванса (предварительной оплаты). Чтобы получить такой вычет необходимо иметь правильно оформленный счет-фактуру, выставленный продавцом при получении аванса; подтвердить факт оплаты документами (платежным поручением); договор должен содержать пункт, согласно которому расчеты будут производиться по предварительной оплате. При невыполнении одного из этих условий право на вычет налогоплательщик не имеет.

2. при оприходовании товаров (работ и услуг) и имущественных прав в случаях если:

- товары (работы и услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС;
- товары (работы и услуги), имущественные права приняты к учету;
- имеется правильно оформленный счет-фактура поставщика, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

Налоговые вычеты осуществляются при определении налоговой базы:

$$НДС_{(б)} = НДС_{(н)} - НВ,$$

где: $НДС_{(б)}$ – сумма налога, подлежащая уплате в бюджет;

$НДС_{(н)}$ – сумма налога начисленная;

$НВ$ – налоговые вычеты;

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму НДС, исчисленную к уплате в бюджет, полученная разница подлежит *возмещению (зачету, возврату)* налогоплательщику.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Что понимается под НДС?
- 2) Что такое добавленная стоимость? Как она определяется?
- 3) Кто является плательщиком НДС?
- 4) Какие организации освобождаются от исполнения обязанности по уплате НДС?
- 5) Назовите объект обложения НДС?
- 6) Каков порядок исчисления налоговой базы по НДС?
- 7) Какие ставки применяются при исчислении НДС?
- 8) Какие льготы существуют по НДС?
- 9) Каковы сроки и порядок уплаты НДС?

2.2. Акцизы

Акциз – это косвенный налог, включаемый в цену товаров определенного перечня и оплачиваемый покупателями.носителем акциза является конечный потребитель подакцизной продукции. Акцизы устанавливаются на высокорентабельные товары для изъятия в доход части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров для пополнения государственного бюджета. Основная функция акцизов – фискальная.

Акцизы, наряду с НДС, является косвенным налогом, включаемый в цену реализуемых товаров, который оплачивается покупателями.

Плательщиками акцизов в соответствии с НК РФ являются:

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

Статья 181 НК РФ четко определяет виды подакцизных товаров, которые подразделяются на три группы:

- товары, подлежащие обязательной маркировке,
- товары, не подлежащие обязательной маркировке,
- не маркируемые товары.

Подакцизными товарами признаются:

1. Этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты, предусмотренные законодательством о государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции;

2. Спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов;

3. Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 процента, за исключением пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством РФ;

- 4. Табачная продукция;
- 5. Автомобили легковые и мотоциклы;
- 6. Автомобильный бензин;
- 7. Дизельное топливо;

8. Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

9. Прямогонный бензин (бензиновые фракции, за исключением автомобильного бензина, авиационного керосина, акрилатов, полученные в результате: перегонки (фракционирования) нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа; переработки (химических превращений) горючих сланцев, угля, фракций нефти, фракций газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа;

10. Авиационный керосин;

11. Природный газ;

12. Электронные системы доставки никотина, устройства для нагревания табака;

13. Виноград;

14. и др. товары в соответствии со 181 ст. НК РФ.

Не являются подакцизными следующие товары:

– лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию;

– лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам;

– препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию, разлитые в емкости не более 100 мл;

– спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке;

– спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;

– спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в малой емкости;

– 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;

- пивное сусло.

Объектом налогообложения акцизом признаются следующие операции:

- реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров;
- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный капитал организаций;
- ввоз подакцизных товаров на территорию РФ;
- получение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство не спиртосодержащей продукции;
- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;
- и другие операции в соответствии со ст. 182 НК РФ.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие операции:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;
- 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;
- 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, или промышленной переработке под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожению.

Определение налоговой базы при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров, согласно статье 187 НК РФ, производится отдельно по каждому виду подакцизного товара.

Налоговые ставки и налоговая база. При исчислении величины акциза используются разные налоговые ставки и разные налоговые базы.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара и исчисляется в зависимости от используемой ставки.

Акцизные ставки могут быть:

– *твердые (специфические)* - устанавливаются в абсолютной сумме (в рублях и копейках) на единицу измерения. При установлении твердых ставок налоговая база определяется как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении (пример: налоговая база при реализации вин, этилового спирта, пива и др.);

– *адвалорные* - устанавливаются в процентах к стоимости. Налоговая база по этим ставкам определяется как стоимость реализованных подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен без учета акциза и НДС.

– *комбинированные* - состоят из твердой и адвалорной ставок. Налоговая база исчисляется как сумма налогов, определяемых по адвалорным и твердым ставкам.

Далее представлен перечень ставок по некоторым подакцизным товарам, действующие с 1 января 2021 г. по 31 декабря 2023 г.

А. Виды подакцизных товаров (виноград, вино-водочные, табачные изделия, автомобили):

1) виноград, использованный для производства вина, игристого вина (шампанского), ликерного вина с защищенным географическим указанием, с защищенным наименованием места происхождения (специального вина),

виноматериалов, виноградного сусла, спиртных напитков, произведенных по технологии полного цикла, реализованных в налоговом периоде:

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 31 рубль за 1 тонну;
- с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 32 рубля за 1 тонну;
- с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 33 рубля за 1 тонну;

2) алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 % (за исключением пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), винных напитков, изготавливаемых без добавления ректифицированного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) дистиллятов):

– с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 566 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре;

– с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 589 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре;

– с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 613 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре;

3) алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 % включительно (за исключением пива, напитков, изготавливаемых на основе пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), сидра, пуаре, медовухи, винных напитков, изготавливаемых без добавления ректифицированного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) дистиллятов):

– с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 452 рубля за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре;

– с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 471 рубль за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре;

– с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 490 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре;

4) вина, фруктовые вина (за исключением игристых вин (шампанских), ликерных вин):

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 32 рубля за 1 литр;
- с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 33 рубля за 1 литр;
- с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 34 рубля за 1 литр;

5) пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5 % включительно с 1 января 2021 года - 0 рублей за 1 литр;

6) пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 % и до 8,6 % включительно, напитки, изготавливаемые на основе пива:

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 23 рубля за 1 литр;
- с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 24 рубля за 1 литр;
- с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 25 рублей за 1 литр;

7) пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6 %:

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 43 рубля за 1 литр;
- с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 45 рублей за 1 литр;
- с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 47 рублей за 1 литр;

8) сигареты, папиросы:

– с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 2 359 рублей за 1 000 штук плюс 16 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 3 205 рублей за 1 000 штук;

– с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 2 454 рубля за 1 000 штук плюс 16 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 3 333 рублей за 1 000 штук;

– с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 2 552 рубля за 1 000 штук плюс 16 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 3 467 рублей за 1 000 штук;

9) электронные системы доставки никотина, устройства для нагревания табака:

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 60 рублей за 1 штуку;
- с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 62 рубля за 1 штуку;
- с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 64 рубля за 1 штуку;

10) автомобили легковые с мощностью двигателя до 90 л. с. включительно с 1 января 2021 года - 0 рублей за 1 л. с.;

11) автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 90 л. с. и до 150 л. с. включительно:

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 51 рубль за 1 л. с.;
- с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 53 рубля за 1 л. с.;
- с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 55 рублей за 1 л. с.;

12) автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 150 л. с. и до 200 л. с. включительно:

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 491 рубль за 1 л. с.;
- с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 511 рублей за 1 л. с.;
- с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 531 рубль за 1 л. с.;

Б. Виды подакцизных товаров (бензин, дизельное топливо, моторные масла, авиационный керосин):

1) автомобильный бензин класса 5:

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 13 262 рубля за 1 т.;
- с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 13 793 рубля за 1 т.;
- с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 14 345 рублей за 1 т.;

2) дизельное топливо:

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 9 188 рублей за 1 т.;
- с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 9 556 рублей за 1 т.;
- с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 9 938 рублей за 1 т.;

3) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей:

- с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно - 5 841 рубль за 1 т.;
 - с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно - 6 075 рублей за 1 т.;
 - с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно - 6 318 рублей за 1 т.;
- 4) авиационный керосин с 1 января 2021 года по 31 декабря 2023 года

включительно - 2 800 рублей за 1 т.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Порядок исчисления акциза зависит от применяемых налоговых ставок.

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком при реализации подакцизных товаров и предъявленные покупателю, относятся у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Схема исчисления акциза представлена в табл. 7.

Таблица 7

Схема исчисления акциза

Вид налоговой ставки Ст(а)	Налогооблагаемая база (РП)	Исчисленный налог А(н)
Твердая (специфическая) (в рублях на единицу обложения)	Количество реализованной подакцизной продукции	$A(н) = РП \times СТ(а)$
Адвалорная ставка (ставка в процентах)	Стоимость подакцизной продукции в отпускных ценах	$A(н) = РП \times СТ(а)/100$
Комбинированная (ставка в рублях + ставка в процентах)	Количество реализованной подакцизной продукции; стоимость подакцизной продукции в отпускных ценах - соответственно	$A(н) = РП \times СТ(а) +$ $+ РП \times СТ(а)/100$

Суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ, учитываются в стоимости этих подакцизных товаров.

Сумма акциза, подлежащая уплате, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на величину налоговых вычетов.

При реализации подакцизных товаров, подлежащая уплате сумма акциза по итогам каждого налогового периода, исчисляется по формуле:

$$A = OCA - NB,$$

где: A – сумма акциза, подлежащая уплате;

OCA – общая сумма акциза;

NB – налоговые вычеты.

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 исчисленной суммой акциза, подлежит зачету в счет текущих или предстоящих платежей по акцизу.

Порядок и сроки уплаты акциза. Уплата акциза при реализации произведенных подакцизных товаров производится, исходя из фактической реализации этих товаров за истекший налоговый период *не позднее 25-го числа* месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Порядок применения налоговых вычетов. Подобно налогу на добавленную стоимость плательщик акциза имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам на установленные вычеты (ст. 200 НК РФ).

Вычету подлежат суммы акцизов:

- исчисленные налогоплательщиком с сумм авансовых платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров;
- фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров или уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство или (при реализации) переработку прямогонного бензина;
- возвращенные налогоплательщиком покупателям в случае их отказа от подакцизных товаров (в том числе в течение гарантийного срока).

Вопросы для самоконтроля

- 1) Охарактеризуйте сущность и функции акциза.
- 2) Перечислите виды подакцизных товаров. Какие товары не являются подакцизными?

3) Какие ставки применяются при исчислении акцизов?

Охарактеризуйте существующие ставки акцизов.

4) Как определяется налоговая база по подакцизным товарам?

5) Как исчисляется сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет?

6) Что является налоговым периодом по акцизам?

7) Каков порядок применения налоговых вычетов по акцизам?

8) Каковы сроки уплаты по акцизам?

2.3. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — основной вид прямых налогов. Исчисляется в процентах от совокупного дохода физических лиц за вычетом документально подтверждённых расходов, в соответствии с действующим законодательством.

Среди налоговых доходов федерального бюджета РФ к 2021 г. НДФЛ занимает второе место и составляет 4,25 трлн. руб. (13,31%).

Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Налоговыми резидентами (если иное не предусмотрено НК РФ) признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Объектом налогообложения признается *доход*, полученный налогоплательщиками:

1) от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;

2) от источников в РФ — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Налоговая база. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение, которое у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Совокупность налоговых баз, в отношении которой применяется налоговая ставка, предусмотренная пунктом 1 статьи 224 НК РФ «Налоговые ставки», включает в себя следующие налоговые базы, каждая из которых определяется в отношении доходов физических лиц - *налоговых резидентов РФ* отдельно:

1) налоговая база по доходам от долевого участия (в том числе по доходам в виде дивидендов, выплаченных иностранной организации по акциям (долям) российской организации, признанных отраженными налогоплательщиком в налоговой декларации в составе доходов);

2) налоговая база по доходам в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей;

3) налоговая база по доходам по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами;

4) налоговая база по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги;

5) налоговая база по операциям займа ценными бумагами;

6) налоговая база по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества;

7) налоговая база по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете;

8) налоговая база по доходам в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании (в том числе фиксированной прибыли контролируемой иностранной компании);

9) налоговая база по иным доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная пунктом 1 статьи 224 НК РФ (далее – основная налоговая база).

Совокупность налоговых баз, в отношении которой применяется налоговая ставка, предусмотренная абзацем первым пункта 3 статьи 224 НК РФ, включает в себя следующие налоговые базы, каждая из которых определяется в отношении доходов физических лиц, *не являющихся налоговыми резидентами РФ*, отдельно:

1) налоговая база по доходам в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей;

2) налоговая база по доходам по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами;

3) налоговая база по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги;

4) налоговая база по операциям займа ценными бумагами;

5) налоговая база по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества;

6) налоговая база по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете;

7) налоговая база по доходам от продажи недвижимого имущества и (или) доли (долей) в нем, а также по доходам в виде объекта недвижимого имущества, полученного в порядке дарения;

8) налоговая база по иным доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная абзацем 1 пункта 3 статьи 224 НК РФ.

Основная налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении указанной налоговой базы, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Налоговый период. Налоговым периодом признается календарный год.

Доходы, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения). Подробный перечень доходов, не подлежащих налогообложению представлен в Статье 217 НК РФ. Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц:

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

2) пенсии по государственному пенсионному обеспечению, страховые пенсии, фиксированная выплата к страховой пенсии (с учетом повышения фиксированной выплаты к страховой пенсии) и накопительная пенсия;

3) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

4) алименты, получаемые налогоплательщиками;

5) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством РФ;

6) стипендии;

7) доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенной в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории РФ, продукции животноводства (как в живом виде, так и продуктов убоя в сыром или переработанном виде), продукции растениеводства (как в натуральном, так и в переработанном виде);

8) 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;

9) 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 вознаграждения, выплачиваемого наследникам патентообладателей изобретений, полезных моделей, промышленных образцов;

10) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, если иное не предусмотрено настоящим пунктом. 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);

11) 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, детям (в том числе усыновленным), подопечным (в возрасте до 18 лет), бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) лекарственных препаратов для медицинского применения, назначенных им лечащим врачом.

Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих лекарственных препаратов для медицинского применения;

– стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);

– суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;

– стоимость выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей;

– суммы материальной помощи, оказываемой организацией, осуществляющей образовательную деятельность по основным профессиональным образовательным программам, студентам (курсантам), аспирантам, адъюнктам, ординаторам и ассистентам-стажерам и др.;

12) доходы в виде выплат (вознаграждений), полученных физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, от физических лиц за оказание им следующих услуг для личных, домашних и (или) иных подобных нужд: а) по присмотру и уходу за детьми, больными лицами, лицами, достигшими возраста 80 лет, а также иными лицами, нуждающимися в постоянном постороннем уходе по заключению медицинской организации; б) по репетиторству; в) по уборке жилых помещений, ведению домашнего хозяйства и др.

Налоговые ставки. Размеры налоговых ставок по НДФЛ представлены в табл. 8.

Сумма налога определяется как процентная доля (исчисленная по соответствующей ставке) к налоговой базе:

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

Если налогоплательщик получил в налоговом периоде доходы, облагаемые по разным ставкам, то формула для расчета НДФЛ может выглядеть так:

$$\text{Общая сумма НДФЛ} = \text{НДФЛ (13\%)} + \text{НДФЛ (9\%)} + \text{НДФЛ (35\%)}.$$

Ставки НДФЛ

Ставка	Виды доходов для исчисления налога и условие применения ставки
35%	1) Доходы в виде стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, 2) Доходы в виде суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств, 3) Доходы в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование им средств, привлекаемых в форме займов от его членов.
30%	Доходы по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), в соответствии с пунктом 6 статьи 224 НК РФ.
9%	Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, а так же прочих доходов, предусмотренных пунктом 5 статьи 224 НК РФ.
Для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ:	
30%	Доходы, получаемые физическими лицами, за исключением доходов в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15%, и прочих доходов, предусмотренных пунктом 3 статьи 224 НК РФ.
13% или 650 тыс.руб. и 15%	Доходы, получаемые физическими лицами, предусмотренные пунктом 3.1 статьи 224 НК РФ.
Для налоговых резидентов РФ²:	
13%	Остальные доходы, если сумма налоговых баз за налоговый период составляет <i>менее 5 млн. руб. или равна 5 млн. руб.</i>
650 тыс.руб. и 15% суммы налоговых баз, превышающей 5 млн. руб.	Остальные доходы, если сумма налоговых баз за налоговый период составляет <i>более 5 млн. руб.</i>

² В отношении доходов, полученных в 2021 или 2022 году, ставки, установленные данным пунктом, применяются к каждой налоговой базе отдельно

Налоговые вычеты. Наряду с налоговыми льготами в отношении НДФЛ действуют налоговые вычеты – это сумма, на которую уменьшается налоговая база при исчислении НДФЛ. Вычеты предоставляются налогоплательщику одним из работодателей ежемесячно на основании заявления или при подаче декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Налоговый кодекс РФ установил следующие группы налоговых вычетов:

- стандартные (ст.218);
- социальные (ст.219);
- имущественные (ст.220);
- профессиональные (ст.221);
- при переносе на будущие периоды убытков - от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок (ст.220.1); от участия в инвестиционном товариществе (ст.220.2);
- инвестиционный налоговый вычет (введен 1 января 2014 года ст. 219.1 НК РФ).

Рассмотрим каждый вид вычетов подробнее.

1. Стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ). Стандартные налоговые вычеты не связаны с наличием расходов у физического лица. Порядок их предоставления регламентируется Налоговым кодексом РФ.

Если физическое лицо имеет право на 2 стандартных вычета, ему предоставляется максимальный из них (суммировать вычеты и использовать их одновременно нельзя). Вычет на детей предоставляется независимо от предоставления других видов стандартных вычетов.

Стандартные налоговые вычеты предоставляет налоговый агент, который выплачивает налогоплательщику доход, облагаемый по ставке НДФЛ. Если налогоплательщик получает доходы от нескольких налоговых агентов, то он должен выбрать одного из них, который и будет предоставлять ему вычет.

Права на такой вычет:

1) Налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

- 1 400 руб. - на первого ребенка;
- 1 400 руб. - на второго ребенка;
- 3 000 руб. - на третьего и каждого последующего ребенка;
- 12 000 руб. - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

2) Налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

- 1 400 руб. - на первого ребенка;
- 1 400 руб. - на второго ребенка;
- 3 000 руб. - на третьего и каждого последующего ребенка;
- 6 000 руб. - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Стандартный налоговый вычет на детей носит заявительный характер. А это значит, что работодатель не имеет права самостоятельно принимать решение о применении таких вычетов. Дело в том, что закон разрешает получать стандартные вычеты только по одному месту получения доходов, то есть, у одного работодателя. И если гражданин работает в нескольких организациях, то он сам выбирает, где получать стандартные вычеты.

2. Социальные налоговые вычеты

1) *Расходы на благотворительные цели и пожертвования* (ст. 219 п.1 пп.1 НК РФ).

Вычет предоставляется, если физическое лицо в течение налогового периода перечислило денежные средства:

- благотворительным организациям;
- социально-ориентированным некоммерческим организациям;
- некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, социального обеспечения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан; содействия защиты граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных;
- религиозным организациям в виде пожертвования на осуществление ими уставной деятельности.

2) *Расходы на обучение* (ст. 219 п.1 пп.2 НК РФ).

Вычет предоставляется:

- при оплате обучения в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию (или иной документ, подтверждающий их статус);
- при наличии документов, подтверждающих фактические расходы за обучение.

Вычет предоставляется в течение всего периода обучения (включая академический отпуск).

В размере фактически произведенных расходов:

- за свое образование, братьев или сестер – **не более 120 тыс. руб.;**
- родителями уплаченных за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, опекунами (попечителями) уплаченных за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения – **не более 50 тыс. руб.**

Расходы на образование супруга, родителей, племянников, внуков налог не уменьшают.

3) *Расходы на лечение* (ст. 219 п.1 пп.3 НК РФ).

Вычет предоставляется налогоплательщику при оплате:

- медицинских услуг, оказанных медицинскими организациями, индивидуальными предприятиями, осуществляющими медицинскую деятельность, налогоплательщику, его супруге (супругу), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет;
- лекарственных препаратов для медицинского применения (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утвержденным Правительством РФ), назначенных лечащим врачом и приобретенных налогоплательщиком за счет собственных средств;
- дорогостоящих видов лечения в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей (ИП).

Общая сумма социального налогового вычета, предусмотренного подпунктами первым и вторым предыдущего абзаца, принимается в размере фактически произведенных расходов, но с учетом ограничения, установленного пунктом 2 статьи 219 НК РФ.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность, сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства РФ.

4) *Расходы на негосударственное пенсионное обеспечение или добровольное пенсионное страхование* (ст. 219 п.1 пп.4 НК РФ).

Вычет предоставляется:

- при оплате взносов при заключении договора негосударственного пенсионного обеспечения с негосударственным пенсионным фондом (НПФ) в свою пользу и в пользу членов семьи или близких родственников в соответствии с Семейным кодексом РФ;
- при оплате страховых взносов по договору добровольного пенсионного страхования со страховой организацией.

Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных расходов на:

- налогоплательщика,
- супругу (супруга),
- его родителей,
- детям-инвалидам,
- дедушкам (бабушкам),
- внукам,
- полнородным (неполнородным) братьям и сестрам.

5) Расходы на дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии (ст. 219 п.1 пп.5 НК РФ).

Вычет предоставляется:

- при предоставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его 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»;
- при предоставлении налогоплательщиком справки налогового агента об уплаченных им суммах страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии, удержанных и перечисленных налоговым агентом по поручению налогоплательщика.

Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных расходов, но с учетом ограничений пункта 2 статьи 219 НК РФ.

Социальные налоговые вычеты, 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 (но, не более суммы полученного за год дохода).

Налогоплательщик самостоятельно, в том числе при обращении к налоговому агенту (работодателю), выбирает, какие виды расходов и в каких

суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

Социальные налоговые вычеты представляются при подаче в налоговый орган налоговой декларации о доходах по окончании налогового периода.

3. Имущественные налоговые вычеты.

При определении размера налоговых баз в соответствии с НК РФ налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных налоговых вычетов:

1) имущественный налоговый вычет при продаже имущества, а также доли (долей) в нем, доли (ее части) в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при получении денежных средств, иного имущества (имущественных прав) акционером (участником, пайщиком) организации в случае ее ликвидации, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством);

2) имущественный налоговый вычет в размере выкупной стоимости земельного участка и (или) расположенного на нем иного объекта недвижимого имущества, полученной налогоплательщиком в денежной или натуральной форме, в случае изъятия указанного имущества для государственных или муниципальных нужд;

3) имущественный налоговый вычет в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них;

4) имущественный налоговый вычет в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов на погашение процентов по целевым займам

(кредитам), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, а также на погашение процентов по кредитам (займам), полученным от банков (либо организаций, если такие займы выданы в соответствии с программами помощи отдельным категориям заемщиков по ипотечным жилищным кредитам (займам), оказавшимся в сложной финансовой ситуации, утверждаемыми Правительством РФ) в целях рефинансирования (перекредитования) кредитов на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Имущественный налоговый вычет предоставляется:

– в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, садовых домов или земельных участков или доли (долей) в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установленного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 1 млн. руб.;

– в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установленного в соответствии со статьей 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 250 тыс. руб.;

– в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, не превышающем в целом 250 тыс. руб.;

Вместо получения имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

Имущественные налоговые вычеты, связанные с приобретением имущества, при котором налогоплательщик, не использовавший при приобретении одного объекта недвижимости всю сумму вычета (в настоящее время – 2 млн. руб.), вправе получить остаток в случае покупки (строительства) другого жилья.

4. Профессиональные налоговые вычеты.

Право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков:

1) физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, но не более суммы таких доходов от осуществления предпринимательской деятельности;

2) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты 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, но не более суммы таких доходов от 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.

3) 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);

4) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы, искусства, за создание иных результатов интеллектуальной деятельности, вознаграждения патентообладателям изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в соответствии с нормативами затрат в процентах к сумме начисленного дохода (в соответствии со ст. 221 НК РФ). Например, норматив затрат на создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна составляет 30% к сумме начисленного дохода.

Налогоплательщики, указанные выше, 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.

5. Инвестиционные налоговые вычеты.

Налогоплательщик имеет право на получение следующих инвестиционных налоговых вычетов:

1) в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных

бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг и находившихся в собственности налогоплательщика более 3-х лет (предельный размер налогового вычета в налоговом периоде определяется как произведение коэффициента, определяемой по соответствующей формуле и суммы, равной 3 млн. руб.);

2) в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет (далее – ИИС), но не более 400 тыс. руб. Налоговый вычет предоставляется по окончании договора на ведение ИИС при условии истечения не менее трех лет с даты заключения налогоплательщиком договора на ведение ИИС;

3) в сумме положительного финансового результата, полученного по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете.

Помимо указанных видов налоговых вычетов, НК РФ предусматриваются:

– *налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами* (см. статью 220.1. НК РФ);

– *налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе* (см. статью 220.2. НК РФ).

Порядок исчисления налога.

Сумма налога при применении налоговой ставки, установленной пунктом 1 статьи 224 НК РФ, исчисляется в следующем порядке:

1) если сумма налоговых баз, указанных в пункте 2.1 статьи 210 НК РФ, составляет менее 5 млн. руб. или равна 5 млн. руб., - как соответствующая налоговой ставке, установленной абзацем вторым пункта 1 статьи 224 НК РФ, процентная доля указанной суммы налоговых баз;

2) если сумма налоговых баз, указанных в пункте 2.1 статьи 210 НК РФ, составляет более 5 млн. руб., - как сумма 650 тыс. руб. и величины, равной соответствующей адвалорной налоговой ставке, установленной абзацем третьим пункта 1 статьи 224 НК РФ, процентной доле, уменьшенной на 5 млн. руб. суммы налоговых баз, указанных в пункте 2.1 статьи 210 НК РФ.

Доход работника – резидента РФ для исчисления НДФЛ определяется нарастающим итогом с начала года.

В сумму дохода включается:

- оплата труда, начисленная за данный период,
- выплаты в виде материальной помощи,
- премии и поощрения включаются в доход того месяца, в котором они фактически выплачены (п. 1 ст. 223 НК РФ).

Сумма НДФЛ за месяц при применении налоговой ставки 13% рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{НДФЛ} = \text{ДН} \times 13\% - \text{НУ},$$

где: *ДН* - сумма дохода, исчисленного нарастающим итогом, за минусом налоговых вычетов (ст. 210 НК РФ);

НУ - сумма НДФЛ, удержанная с начала года (п. 3 ст. 226 НК РФ).

Для доходов нерезидентов РФ сумма дохода нарастающим итогом не определяется. Для их налогообложения отдельно берется начисленная сумма дохода (ст. 226 НК РФ).

Например, работнику, не являющемуся резидентом РФ, начислены заработная плата за ноябрь и премия за III квартал. Облагаемым доходом будет отдельно заработная плата за ноябрь и отдельно премия за III квартал.

Сумма НДФЛ за месяц при применении налоговой ставки 30% рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{НДФЛ} = \text{НД} \times 30\%,$$

где: *НД* - налогооблагаемый доход в размере начисленных сумм.

Начисленная работнику (резиденту и нерезиденту РФ) заработная плата выплачивается за минусом НДФЛ. НДФЛ, удержанный с заработной платы, перечисляется в бюджет «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...» (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Для подачи налоговой декларации необходимо самостоятельно обращаться в налоговый орган по месту жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (годом).

Перечислять деньги на счет налоговых органов необходимо не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Дайте определение НДФЛ?
- 2) Какие физические лица являются налоговыми резидентами?
- 3) Что является объектом налогообложения по НДФЛ? Перечислите виды доходов для исчисления НДФЛ.
- 4) Как определяется налоговая база по НДФЛ?
- 5) Какие доходы не подлежат обложению НДФЛ?
- 6) Перечислите и охарактеризуйте ставки НДФЛ.
- 7) Перечислите и охарактеризуйте налоговые вычеты, предусмотренные при исчислении НДФЛ.
- 8) Как рассчитывается величина НДФЛ?
- 9) Каков порядок и сроки уплаты НДФЛ?

2.4. Налог на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций – это прямой федеральный налог, зачисляемый в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ; его величина прямо зависит от конечных финансовых результатов деятельности организации.

Налог начисляется на прибыль, которую получила организация, то есть на разницу между доходами и расходами.

Правила налогообложения данным налогом определены в главе 25 НК РФ.

Среди налоговых доходов федерального бюджета РФ к 2021 г. занимает третье место и составляет 4,02 трлн. руб. (12,59%).

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль (П), полученная налогоплательщиком.

При этом, прибылью, в соответствии с НК РФ признается:

- 1) для российских организаций – как полученные доходы (Д), уменьшенные на величину произведенных расходов (Р):

$$П = Д - Р;$$

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

- 3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в РФ. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со статьей 309 НК РФ;

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

Доходы и расходы определяются по правилам, установленным НК РФ (ст. 249-270).

Доходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль, подразделяются на две группы:

- *доходы от реализации* - выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и приобретенных, а также выручка от реализации имущества (в том числе ценные бумаги) и имущественных прав. При

этом выручка от реализации определяется, исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественных прав, выраженных в денежной или натуральной формах.

- *внереализационные доходы* – доходы непроизводственного характера:

- 1) от долевого участия в других организациях;
- 2) штрафные санкции, признанные должником или подлежащие уплате на основании решения суда;
- 3) арендная плата;
- 4) проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета или вклада, по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- 5) безвозмездно полученное имущество и т.п.

Доходы от реализации и внереализационные доходы, полученные в натуральной форме (включая товарообменные операции), учитываются, исходя из цены сделки. Рыночные цены определяются на момент реализации или совершения внереализационных операций без включения в них НДС и акциза [15].

Обязанность по уплате налога на прибыль непосредственно связана с наличием доходов. Ряд доходов *не являются объектом налогообложения*, в частности доходы, полученные:

- в виде имущества (имущественных прав), полученного в форме залога или задатка;
- в виде взносов в уставный капитал;
- в виде имущества бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;
- по договорам кредита или займа, а также в счет погашения таких заимствований;
- унитарными предприятиями от собственника имущества или уполномоченного им органа и др.

Доходы, подлежащие налогообложению, определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

Для определения доходов могут применяться следующие методы – метод начислений и кассовый метод:

- *метод начислений* – доходы признаются в том налоговом периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления средств или иной формы их оплаты. Так, для доходов от реализации датой получения дохода считается день отгрузки (передачи) товаров независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату;

- *кассовый метод* – доходы признаются в день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества, работ, услуг и (или) имущественных прав, погашения задолженности (оплаты) перед налогоплательщиком иным способом.

Расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, понесенные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются расходы, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота.

Все расходы организации делятся на:

- *затраты, связанные с производством и реализацией.* В свою очередь, согласно статье 253 НК РФ, производственные затраты включают: материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы (расходы на ремонт основных средств, на освоение природных ресурсов, на НИОКР, на страхование имущества и т.п.)

- *внереализационные расходы* - затраты, непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров. К ним относятся расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества; проценты по долговым обязательствам любого вида; судебные расходы и арбитражные сборы; расходы

на услуги банков; суммы безнадежных долгов; потери от стихийных бедствий, аварий и других чрезвычайных ситуаций и т.п.

При определении налоговой базы для исчисления налога на прибыль *не учитываются следующие расходы:*

- начисленные организацией дивиденды и другие суммы прибыли после налогообложения;
- пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет, проценты подлежащих уплате в бюджет, а также штрафы и другие санкции, взимаемые государственными организациями;
- взносы в уставный капитал;
- стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, связанные с передачей;
- суммы материальной помощи работникам;
- налоги, начисленные в бюджеты различных уровней, в случае если такие налоги ранее были включены организацией в состав расходов, при списании кредиторской задолженности организации;
- иные расходы.

Налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

Налоговая база по прибыли, полученной участниками консолидированной группы налогоплательщиков, определяется ответственным участником этой группы.

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

Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен *убыток* – отрицательная разница между доходами и расходами, учитываемая в

целях налогообложения в данном периоде, налоговая база признается равной нулю.

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

Организации обязаны хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

В отчетные (налоговые) периоды с 1 января 2017 года по 31 декабря 2021 года налоговая база по налогу за соответствующий период может быть уменьшена на убытки предыдущих периодов не более чем на 50 %.

Ставки налога на прибыль. В соответствии со ст. 284 НК РФ по налогу на прибыль установлены две группы ставок:

1. *Общая налоговая ставка на прибыль.* Устанавливается в размере **20 %**.

При этом:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 % (3 % в 2017-2024 годах), зачисляется в федеральный бюджет;
- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 % (17 % в 2017-2024 годах), зачисляется в бюджеты субъектов РФ (а с 2022 г. в соответствии с ФЗ от 11.06.2021 №199-ФЗ также в бюджет федеральной территории «Сириус»).

Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий организаций, но не более чем до 13,5% (12,5 % в 2017 - 2022 годах).

Ставка может быть еще ниже:

- для резидентов (участников) особых экономических зон и свободных экономических зон (п. 1, п. 1.7 ст. 284 НК РФ);
- для участников региональных инвестиционных проектов (п. 3 ст. 284.1 НК РФ; п. 3 ст. 284.3 НК РФ);

– для организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития или свободного порта Владивостока (п. 1.8 ст. 284 НК РФ, ст. 284.4 НК РФ).

2. Специальные ставки на прибыль:

– **30%**. Прибыль по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права на которые учитываются на счетах депо, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту (п.4.2 ст.284 НК РФ).

– **20%** - в федеральный бюджет:

1) Прибыль от осуществления деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, полученная:

а) организациями, владеющими лицензиями на пользование участком недр, на котором расположено данное месторождение или предполагается осуществлять поиск, оценку и (или) разведку такого месторождения;

б) операторами такого месторождения (п.1.4, п.6 ст.284 НК РФ);

2) Прибыль контролируемых налогоплательщиками иностранных компаний (п.1.6, п.6 ст.284 НК РФ);

3) Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, за исключением доходов, к которым применяются иные налоговые ставки (пп.1 п.2 ст.284 НК РФ).

– **15%**. Доходы в виде процентов, полученных владельцами государственных, муниципальных и иных ценных бумаг (пп.1 п.4 ст.284 НК РФ); Доходы в виде дивидендов, полученных иностранной организацией по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме (пп.3 п.3 ст.284 НК РФ).

– **13%**. Доходы в виде дивидендов, полученные от российских и иностранных организаций российскими организациями (пп.2 п.3 ст.284 НК РФ); Доходы в виде дивидендов, полученные по акциям, права на которые удостоверены депозитарными расписками (пп.2 п.3 ст.284 НК РФ).

– **10%**. Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, от использования, содержания или сдачи в аренду подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок (пп.2 п.2 ст.284 НК РФ).

– **9%**. Доходы в виде процентов по некоторым муниципальным ценным бумагам (пп.2 п.4 ст.284 НК РФ).

– **0%** в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ: по доходам сельскохозяйственных товаропроизводителей и рыбохозяйственных организаций, отвечающих требованиям статьи 346.2 НК РФ, от деятельности, связанной с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции (п. 1.3 ст.284 НК РФ); в отношении прибыли, полученной ЦБ РФ от осуществления деятельности, связанной с регулированием денежного обращения (п.5 ст.284 НК РФ); в отношении прибыли, организаций, осуществляющих медицинскую и (или) образовательную деятельность (п.1.1 ст.284, ст. 284.1 НК РФ); в отношении прибыли участников проекта «Сколково», прекративших использовать право на освобождение от обязанностей плательщика налога на прибыль (п.5.1 ст.284 НК РФ); в отношении прибыли организаций, осуществляющих социальное обслуживание граждан (п. 1.9 ст. 284 НК РФ).

– **0%** в федеральный бюджет:

1) по доходам в виде процентов по некоторым государственным и муниципальным ценным бумагам (пп.3 п.4 ст.284 НК РФ);

2) по доходам в виде дивидендов, полученных российскими организациями, непрерывно владеющими в течение 365 дней не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации (пп.1 п.3 ст.284 НК РФ);

3) по доходам от выбытия долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций российских организаций (п. 4.1 ст.284 и ст. 284.2 НК РФ);

4) в отношении прибыли организаций – резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций – резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединённых решением Правительства РФ в кластер (п.1.2 ст.284 НК РФ);

5) в отношении прибыли организаций – участников региональных инвестиционных проектов (п. 1.5 и 1.5-1 ст. 284 НК РФ);

6) в отношении прибыли организаций – участников свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя (п.1.7 ст.284 НК РФ);

7) в отношении прибыли организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с Федеральным законом «О территориях опережающего социально-экономического развития в РФ» (п.1.8 ст. 284 НК РФ);

8) в отношении прибыли организаций, получивших статус резидента свободного порта Владивостока (п. 1.8 ст. 284 НК РФ);

9) в отношении прибыли организаций-участников особой экономической зоны в Магаданской области (п. 1.10 ст. 284 НК РФ);

10) в отношении прибыли организаций-резидентов особой экономической зоны в Калининградской области (п. 6 ст. 288 НК РФ).

Особые условия расчёта налога для отдельных видов деятельности.

НК РФ установлены особенности определения доходов и расходов некоторых организаций, которые зависят от осуществляемого этими организациями вида деятельности. Таким образом, в гл. 25 НК РФ рассматриваются не только общие подходы к формированию налоговой базы, исчислению и уплате налога на прибыль, но и особенности налогообложения прибыли, связанные со спецификой некоторых отраслей или групп предприятий:

- Банки (ст. 290, 291, 292 НК РФ);
- Страховые организации (страховщики) (ст. 293, 294, 294.1 НК РФ);
- Негосударственные пенсионные фонды (ст. 295, 296 НК РФ);
- Участники рынка ценных бумаг (ст. 298, 299 НК РФ);

- Клиринговые организации (ст. 299.1, 299.2 НК РФ);
- Особенности по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 301 - 305 и 326 -327 НК РФ);
- Особенности при исполнении договора доверительного управления имуществом, договора простого товарищества (ст. 276, 278 и 332 НК РФ);
- Особенности налогообложения иностранных организаций (ст. 307-310 НК РФ).

Налоговый период. Налоговый период – это период, по окончании которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется сумма налога к уплате (ст. 285 НК РФ). По налогу на прибыль организаций налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу на прибыль 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 ..., двенадцать месяцев календарного года.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей. Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (ст. 286 НК РФ).

- Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий **отчетный** период.

- Уплата налога по истечении налогового периода не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий **налоговый** период.

- Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем.

В основном все налогоплательщики налога на прибыль уплачивают авансовые платежи ежемесячно (п.2 ст.286 НК РФ)

Организации, которые уплачивают авансовые платежи только поквартально (4 раза в год) указаны в пункте 3 статьи 286 НК РФ.

Налоговая декларация. Налоговая декларация предоставляется (ст. 289 НК РФ):

- не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего *отчетного* периода;
- не позднее 28 марта года, следующего за истекшим *налоговым* периодом.

Декларацию необходимо представлять в налоговую инспекцию:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения каждого обособленного подразделения организации.

Сроки уплаты налога и авансовых платежей. Сроки уплаты налога и авансовых платежей представлены в табл. 9.

Таблица 9

Сроки уплаты налога и авансовых платежей

Наименования платежей	Сроки уплаты
Налог, уплачиваемый по итогам налогового периода	Не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом
Авансовые платежи по итогам отчетного периода: - уплачиваемые ежемесячно по фактически полученной прибыли - уплачиваемые ежеквартально	Не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, за который исчисляется сумма авансового платежа. Не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.
Ежемесячные авансовые платежи	Ежемесячно не позднее 28-го числа текущего месяца
Налог с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащих налогообложению у получателя дохода	В течение 10 дней по окончании месяца, в котором получен доход

Налоговый учет. Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов (ст. 313 НК РФ).

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Система налогового учета организуется налогоплательщиками самостоятельно.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера),
- аналитические регистры налогового учета (сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период),
- расчет налоговой базы.

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.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Охарактеризуйте налог на прибыль организаций.
- 2) Кто является плательщиком налога на прибыль?
- 3) По каким уровням бюджета распределяется налог на прибыль?
- 4) Перечислите ставки по налогу на прибыль по видам доходов?

- 5) Что собой представляет налоговая база налога на прибыль? Как она определяется?
- 6) Как учитываются убытки при исчислении налога на прибыль?
- 7) Что признается налоговым периодом по налогу на прибыль?
- 8) Каков порядок уплаты в бюджет налога на прибыль?

Глава 3. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

Региональные налоги – это налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации, если иное не предусмотрено условиями специального налогового режима, применяемого налогоплательщиком.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

При установлении региональных налогов региональными органами власти определяются: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов.

Преобладающую часть региональных налогов занимают налоги, взимаемые с имущества.

В настоящее время на территории РФ действуют следующие региональные и местные налоги.

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

3.1. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций – это региональный налог, устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных главой 30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога.

Налогоплательщиками налога признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ.

Объектами налогообложения признается 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 организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в соответствии НК РФ.

Таким образом, налог на имущество организаций по субъекту обложения относится к налогам с юридических лиц; по объекту обложения - к имущественным налогам; по уровню подчиненности - к региональным налогам (взимается на территориях регионов на основании законов субъектов РФ).

При взимании налога на имущество организаций реализуются две важные функции:

1) фискальная – обеспечиваются стабильные поступления доходов в региональные бюджеты и

2) регулирующая – создается заинтересованность организаций в оптимизации имеющегося имущества. При оптимальном распределении имущества, ресурсов достигается минимум удельных расчетных затрат на производство продукции, т.е. есть затрат в расчете на единицу конечного продукта с учетом его качества [10, с. 1252].

Налоговая база. Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения;

Налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года налогового периода, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 378.2 «Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества» НК РФ

Так, согласно п.1 указанной статьи база по налогу на имущество организаций рассчитывается исходя из кадастровой стоимости в отношении следующих объектов недвижимости:

1) административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), а также помещений в них;

2) нежилых помещений, которые в соответствии с кадастровыми паспортами или документами технического учета предназначены или фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита и бытового;

3) объектов недвижимости иностранных организаций, которые не осуществляют деятельности в России через постоянное представительство, либо объектов, не относящихся к деятельности иностранной компании в РФ через постоянное представительство;

4) жилые помещения, гаражи, машино-места, объекты незавершенного строительства, а также жилые строения, садовые дома, хозяйственные строения или сооружения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

В статье 378.2 НК РФ даны определения указанных выше объектов.

При определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. В случае, если остаточная стоимость имущества включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, остаточная стоимость указанного имущества для целей настоящей главы определяется без учета таких затрат.

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.

Порядок определения налоговой базы. Налоговая база определяется отдельно в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

В случае, 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 Российской Федерации), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ.

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно в соответствии с 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 (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) 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.

$$C = [\Sigma (C1 - C13)] : K,$$

где $(C1 - C13)$ – остаточная стоимость имущества на 1-ое число каждого месяца отчетного периода, а также на 1-ое января года, следующего за отчетным периодом $(C13)$;

K – количество месяцев, включенных в расчет (определяется как количество месяцев в отчетном периоде плюс 1).

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Пример расчета среднегодовой стоимости имущества (исходные данные для расчета приведены в табл. 10):

Таблица 10

Исходные данные для расчета среднегодовой стоимости имущества

№	Дата	Остаточная стоимость основных средств, руб.
1	1 января	26 400
2	1 февраля	25 200
3	1 марта	24 000
4	1 апреля	757 175
5	1 мая	740 350
6	1 июня	723 525
7	1 июля	706 700
8	1 августа	689 875
9	1 сентября	673 050
10	1 октября	656 225
11	1 ноября	639 400
12	1 декабря	622 575
13	31 декабря	605 750

$$C = (26\,400 \text{ руб.} + 25\,200 \text{ руб.} + 24\,000 \text{ руб.} + 757\,175 \text{ руб.} + 740\,350 \text{ руб.} + 723\,525 \text{ руб.} + 706\,700 \text{ руб.} + 689\,875 \text{ руб.} + 673\,050 \text{ руб.} + 656\,225 \text{ руб.} + 639\,400 \text{ руб.} + 622\,575 \text{ руб.} + 605\,750 \text{ руб.}) / (12 \text{ мес.} + 1 \text{ мес.}) = 530\,017,31 \text{ руб.}$$

Налоговая база, определяемая как среднегодовая стоимость имущества, уменьшается на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или)

модернизируемых судоходных 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.

Начиная с 2021 года в ст.ст. 375, 378.2 НК РФ предусмотрены следующие правила применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу:

- применяется кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года налогового периода, с учетом нижеприведенных особенностей;

- изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах, если иное не предусмотрено законодательством РФ, регулирующим проведение государственной кадастровой оценки, и пунктом 15 статьи 378.2 НК РФ;

- в случае изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения вследствие установления его рыночной стоимости сведения об измененной кадастровой стоимости, внесенные в Единый государственный реестр недвижимости, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости;

- в случае, если кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества, указанных в подпунктах 1, 2, 4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ, не определена, определение налоговой базы по текущему налоговому периоду в отношении данных объектов недвижимого имущества осуществляются в порядке, предусмотренном главой 30 НК РФ без учета положений статьи 378.2 НК РФ.

Налоговый и отчетный период:

1. Налоговым периодом признается календарный год;

2. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих налог исходя из кадастровой стоимости, признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал 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 %, если иное не предусмотрено статьей 380 НК РФ.

Налогообложение в федеральной территории «Сириус» производится по налоговой ставке в размере 2,2 %.

В отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость, за исключением объектов, указанных в пунктах 3.1 и 3.2 статьи 380 НК РФ, налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2 %.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При этом в случае, если налоговые ставки не определены законами субъектов РФ, налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в статье 380 НК РФ.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода, как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период:

$$СН = НБ \times 2,2\%$$

где *СН* – сумма налога на имущество;

НБ – налоговая база.

При этом сумма, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной в

вышеуказанном порядке, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленными (а не уплаченными) в течение налогового периода:

$$СН за год (к уплате) = СН за год (исчисленная) - Аванс$$

Сумма авансового платежа исчисляется по итогам периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период (1 квартал, 1 полугодие, 9 месяцев).

$$Аванс = (Ср. \times 2,2\%) : 4$$

где *Аванс* – сумма авансового платежа;

Ср – средняя стоимость имущества.

Исчисленная сумма налога вносится в бюджет и включается в расходы, при расчете налоговой базы по прибыли.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей. 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.

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

Вопросы для самоконтроля

- 1) Что представляет собой налог на имущество организаций?
- 2) Кто является плательщиком налога на имущество организаций?
- 3) Что является объектом обложения налогом на имущество?
- 4) Как исчисляется налоговая база?
- 5) Какое имущество не признается объектами обложения по налогу?
- 6) Как исчисляется величина налога на имущество организаций?
- 7) Каков порядок уплаты налога на имущество организации?

3.2. Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес регулируется главой 29 НК РФ и законами субъектов РФ. Под налогом на игорный бизнес понимается налог с организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (имеющих игровые столы, игровые автоматы, кассы тотализатора, кассы букмекерской конторы).

В статье 364 НК РФ даны понятия «игорный бизнес» и «игровое поле» для целей главы 29 НК РФ:

– игорный бизнес – предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр;

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

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Объектами налогообложения признаются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) процессинговый центр букмекерской конторы;
- 4) процессинговый центр тотализатора;
- 5) процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора;
- 6) процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы;
- 7) пункт приема ставок тотализатора;
- 8) пункт приема ставок букмекерской конторы.

Каждый игровой стол подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки (месту нахождения) этого объекта налогообложения.

Регистрация проводится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения с выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

Заявление о регистрации объекта (объектов) налогообложения должно быть представлено в налоговый орган не позднее чем за 5 дней до даты установки каждого объекта налогообложения (открытия пункта приема ставок букмекерской конторы или пункта приема ставок тотализатора, процессингового центра тотализатора или процессингового центра букмекерской конторы, процессингового центра интерактивных ставок тотализатора или процессингового центра интерактивных ставок букмекерской конторы).

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

Объект налогообложения считается **зарегистрированным** с даты выдачи налоговым органом свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

Объект налогообложения считается **выбывшим (закрытым)** с даты внесения налоговым органом в ранее выданное свидетельство изменений, связанных с изменением количества объектов налогообложения.

Налоговые органы в течение пяти дней с даты получения от налогоплательщика заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения (об изменении количества объектов налогообложения) при условии его надлежащего оформления выдают свидетельство о регистрации объекта (объектов) налогообложения или вносят изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

Налоговая база. По каждому из объектов налогообложения, указанных в статье 366 НК РФ, 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 1 игровой стол - от 50 до 250 тыс. руб.;
- 2) за 1 игровой автомат - от 3 до 15 тыс. руб.;
- 3) за 1 процессинговый центр букмекерской конторы - от 50 до 250 тыс. руб.;
- 4) за 1 процессинговый центр тотализатора - от 50 до 250 тыс. руб.;
- 5) за 1 процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора - от 2,5 до 3 млн. руб.;
- 6) за 1 процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы - от 2,5 до 3 млн. руб.;
- 7) за 1 пункт приема ставок тотализатора - от 10 до 14 тыс. руб.;
- 8) за 1 пункт приема ставок букмекерской конторы - от 10 до 14 тыс. руб.

В случае, если налоговые ставки не определены законами субъектов РФ, налогообложение производится по следующим налоговым ставкам:

- 1) за 1 игровой стол - 50 тыс. руб.;
- 2) за 1 игровой автомат - 3 тыс. руб.;
- 3) за 1 процессинговый центр букмекерской конторы - 50 тыс. руб.;
- 4) за 1 процессинговый центр тотализатора - 50 тыс. руб.;
- 5) за 1 процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора – 2,5 млн. руб.;
- 6) за 1 процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы - 2,5 млн. руб.;
- 7) за 1 пункт приема ставок тотализатора - 10 тыс. руб.;
- 8) за 1 пункт приема ставок букмекерской конторы - 10 тыс. руб.

Порядок исчисления налога. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения, начиная с даты выдачи налоговым органом свидетельства о регистрации объекта (объектов) 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, если иное не предусмотрено настоящим пунктом, 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.

При выдаче свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения **до 15-го** числа текущего налогового периода (включительно) сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выдаче свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения **после 15-го** числа текущего налогового периода сумма налога по этим объектам за указанный налоговый период исчисляется как произведение количества объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При внесении налоговым органом в ранее выданное свидетельство изменений, связанных с изменением количества объектов налогообложения, **до 15-го** числа текущего налогового периода (включительно) сумма налога по этим объектам за указанный налоговый период исчисляется как произведение

количества объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При внесении налоговым органом в ранее выданное свидетельство изменений, связанных с изменением количества объектов налогообложения, **после 15-го** числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший (закрытый) объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Уплата налога. Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период (20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом).

Вопросы для самоконтроля

- 1) Кто является плательщиком налога на игорный бизнес?
- 2) Охарактеризуйте объекты обложения налогом на игорный бизнес.
- 3) Рассмотрите ставки налога на игорный бизнес.
- 4) Каков порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес?

3.3. Транспортный налог

Транспортный налог – это региональный налог, устанавливаемый в соответствии с Главой 28 НК РФ и законами субъектов РФ.

Транспортный налог обязателен к уплате на территории субъекта РФ только с момента вступления в силу регионального закона, в котором определяются налоговая ставка в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форма отчетности по налогу, налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Налогоплательщиками транспортного налога признаются физические лица и организации, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признаются транспортные средства: 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.

Не являются объектами налогообложения:

- легковые автомобили, специально оборудованные для инвалидов;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции и др.

Налоговой базой является:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели – мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость – валовая вместимость;

– в отношении других водных и воздушных транспортных средств – единица транспортного средства.

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал.

При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

Размеры налоговых ставок по транспортному налогу установлены НК РФ. При установлении ставок законами субъектов РФ налоговые ставки, закрепленные в НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены), но не более чем в 5 раз.

Если ставки транспортного налога не определены законами субъектов РФ, то применяются значения, предусмотренные пунктом 1 ст. 361 НК РФ, которые представлены в таблице 11.

Таблица 11

Ставки транспортного налога (на примере легковых автомобилей)

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	2,5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	3,5
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	7,5
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	15

Налоговые ставки транспортного налога 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.

Налоговые льготы. Федеральные льготы по транспортному налогу НК РФ не предусмотрены. При установлении налога законами субъектов РФ могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, установленные законодательством о налогах и сборах, представляют в налоговый орган по своему выбору заявление о предоставлении налоговой льготы, а также вправе представить документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу. Указанные заявление и документы могут быть представлены в налоговый орган через многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг.

Законом Челябинской области от 30.10.2018 № 801-ЗО внесены изменения в пункт 2 статьи 4 Закона Челябинской области от 28.11.2002 № 114-ЗО «О транспортном налоге». Согласно внесенным изменениям для пенсионеров и многодетных семей, имеющих трех и более детей в возрасте до восемнадцати лет, снижена ставка для легковых автомобилей мощностью от 150 до 180 л.с. включительно. Указанная категория граждан уплачивает налог по сниженной ставке 1 руб. с каждой л.с. в отношении одного транспортного средства по выбору налогоплательщика.

В августе 2019 года в Челябинской области ставки транспортного налога для автомобилей с мощностью до 100 л.с. включительно были снижены на 33% ставки – с 7,7 руб. до 5,16 руб. Владельцы автомобилей мощностью от 100 до 150 л.с. оплачивают налог 13,40 руб. вместо 20 руб.

Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу.

1. Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу) исчисляется на основании сведений органов (организаций, должностных лиц), осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансового платежа по налогу) самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

2. 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 налогоплательщиками-организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода.

Исчисление суммы налога производится с учетом повышающего коэффициента:

– 1,1 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 3 лет;

– 2 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 миллионов до 10 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет;

– 3 - в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 миллионов до 15 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет;

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

При этом исчисление сроков, указанных в настоящем пункте, начинается с года выпуска соответствующего легкового автомобиля.

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли. Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. руб., подлежащий применению в очередном налоговом периоде, размещается не позднее 1 марта очередного налогового периода на официальном сайте указанного органа в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Так, например, в 2021 году перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 15 миллионов рублей, с года выпуска которых прошло не более 20 лет, насчитывает 101 модель [14].

В отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. расчет производится по формуле:

$$\text{Размер налога} = \text{Ставка налога} * \text{Налоговая база} * (\text{количество месяцев владения} / 12) * \text{Повышающий коэффициент}$$

Уплата налога производится на основании налогового уведомления не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые уведомления об уплате налога направляются плательщикам налоговыми органами в порядке и сроки, которые установлены статьей 52 НК РФ.

3. В случаях наличия в налоговом уведомлении блока с перерасчетом ранее исчисленных сумм налогов и направления налогового уведомления в срок не позднее 30 рабочих дней до наступления срока уплаты налога, налог

уплачивается не позднее 1 декабря года направления налогового уведомления, а случае направления налогового уведомления в срок менее 30 рабочих дней – не позднее 1 декабря года, следующего за годом направления налогового уведомления.

Налогоплательщик уплачивает налог не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если регистрация транспортного средства произошла до 15-го числа соответствующего месяца включительно или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства.

Если регистрация транспортного средства произошла после 15-го числа соответствующего месяца или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства не учитывается при определении коэффициента, указанного в настоящем пункте.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками - физическими лицами в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики - физические лица уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом. Направление налогового уведомления допускается не более чем за 3 налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Что собой представляет транспортный налог?
- 2) Что признается объектом налогообложения по транспортному налогу?
- 3) Какие транспортные средства не являются объектами налогообложения?
- 4) Как определяется налоговая база по транспортному налогу?
- 5) Как исчисляется транспортный налог?
- 6) Каков порядок уплаты транспортного налога для организаций и физических лиц?

Глава 4. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

Местные налоги – это налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено условиями специального налогового режима, применяемого налогоплательщиком.

4.1. Земельный налог

Земельный налог – местный налог. Земельный налог устанавливается в соответствии с Главой 31 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, Санкт-Петербурге и Севастополе 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.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК РФ, 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 пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен 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 РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

3) земельные участки из состава земель лесного фонда;

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

5) земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Порядок определения налоговой базы.

1. Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр

недвижимости и подлежащая применению с 1 января года, являющегося налоговым периодом.

2. Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

3. Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

4. Для налогоплательщиков - физических лиц налоговая база определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество.

5. Налоговая база уменьшается на величину кадастровой стоимости 600 квадратных метров площади земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении налогоплательщиков, относящихся к одной из следующих категорий:

- 1) Героев Советского Союза, Героев РФ, полных кавалеров ордена Славы;
- 2) инвалидов I и II групп инвалидности;
- 3) инвалидов с детства, детей-инвалидов;
- 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 редакции Закона Российской Федерации от 18 июня 1992 года N 3061-1), в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 года N 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» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 года N 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

б) 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;

8) пенсионеров, получающих пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лиц, достигших возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством РФ выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

9) физических лиц, соответствующих условиям, необходимым для назначения пенсии в соответствии с законодательством РФ, действовавшим на 31 декабря 2018 года;

10) физических лиц, имеющих трех и более несовершеннолетних детей.

Уменьшение налоговой базы (налоговый вычет) производится в отношении одного земельного участка по выбору налогоплательщика.

Налоговый и отчетный период:

1. Налоговым периодом признается календарный год;

2. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года;

3. При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной

власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе не устанавливать отчетный период.

В соответствии со статьей 394 НК РФ налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и *не могут превышать*:

1) **0,3 %** от стоимости кадастра по участкам:

– отнесенным к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемым для сельскохозяйственного производства;

– занятым жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса;

– земель, приобретенным (предоставленным) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

– ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

2) **1,5 %** в отношении прочих земельных участков.

Если ставки земельного налога не определены актами органов местного самоуправления, то применяются предельные значения ставок, предусмотренные НК РФ.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей признаются первый, второй и третий квартал календарного года.

Налоговые льготы. Освобождаются от налогообложения:

1) учреждения и органы уголовно-исполнительной системы;

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, а также земельных участков, предназначенных для размещения указанных объектов;

4) общероссийские общественные организации инвалидов;

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 и др.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу.

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

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется налогоплательщиками-организациями 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 квартала текущего налогового периода как 1/4 соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка.

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству, налог исчисляется, начиная со дня открытия наследства.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками-организациями в порядке, установленном нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований

(законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Налог подлежит уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками - физическими лицами в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики - физические лица уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Кто является плательщиком земельного налога?
- 2) Что признается объектом обложения по земельному налогу?
- 3) Как определяется налоговая база по земельному налогу?
- 4) Какие ставки земельного налога установлены НК РФ?
- 5) Перечислите льготы по земельному налогу.
- 6) Что признается налоговым периодом по земельному налогу?

4.2. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц является местным налогом. Налог на имущество физических лиц принят 9 декабря 1991 года Законом РФ №2003-1 «О налоге на имущество физических лиц» и действует до настоящего времени.

Налогоплательщиками налога признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 401 НК РФ.

Объектом налогообложения признается расположенное в пределах муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

- 1) жилой дом;
- 2) квартира, комната;
- 3) гараж, машино-место;
- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершенного строительства;
- 6) иное здание, строение, сооружение, помещение.

Дома и жилые строения, расположенные на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства, относятся к жилым домам.

Не признается объектом налогообложения имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года, являющегося налоговым периодом, с учетом следующих особенностей:

В отношении объекта налогообложения, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на день внесения в Единый государственный реестр недвижимости сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости такого объекта.

Изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах, если иное не предусмотрено законодательством РФ, регулирующим проведение государственной кадастровой оценки, и пунктом 2 статьи 403 НК РФ.

В случае изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения вследствие установления его рыночной стоимости сведения об измененной

кадастровой стоимости, внесенные в Единый государственный реестр недвижимости, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости.

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки.

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

1) **0,1 %** в отношении:

- жилых домов, частей жилых домов, квартир, частей квартир, комнат;
- объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом;
- единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы один жилой дом;
- гаражей и машино-мест, в том числе расположенных в объектах налогообложения, указанных в подпункте 2 настоящего пункта;
- хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

2) **2 %** в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 НК РФ, в отношении объектов налогообложения, предусмотренных абзацем вторым пункта 10 статьи 378.2 НК РФ, а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 миллионов рублей;

3) **0,5 процента** в отношении прочих объектов налогообложения.

Налоговые ставки могут быть уменьшены до нуля или увеличены, но не более чем в три раза нормативными правовыми актами представительных

органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от:

- 1) кадастровой стоимости объекта налогообложения;
- 2) вида объекта налогообложения;
- 3) места нахождения объекта налогообложения.

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

Налоговые льготы. Право на налоговую льготу имеют следующие категории налогоплательщиков:

- 1) Герои Советского Союза и Герои РФ, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- 2) инвалиды I и II групп инвалидности;
- 3) инвалиды с детства, дети-инвалиды;
- 4) участники гражданской войны, Великой Отечественной войны, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан, а также ветераны боевых действий;
- 5) 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;
- 6) 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;

7) члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 27 мая 1998 года N 76-ФЗ "О статусе военнослужащих";

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

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

10) физические лица - в отношении хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства и др.

Налоговая льгота предоставляется в размере подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога в отношении объекта налогообложения, находящегося в собственности налогоплательщика и не используемого налогоплательщиком в предпринимательской деятельности.

При определении подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости от количества оснований для применения налоговых льгот.

Налоговая льгота предоставляется в отношении следующих видов объектов налогообложения:

1) квартира, часть квартиры или комната;

- 2) жилой дом или часть жилого дома;
- 3) помещение или сооружение (указанные в пункте 9 выше);
- 4) хозяйственное строение или сооружение (указанные в пункте 10 выше);
- 5) гараж или машино-место.

Физические лица, имеющие право на налоговые льготы, установленные законодательством о налогах и сборах, представляют в налоговый орган по своему выбору заявление о предоставлении налоговой льготы, а также вправе представить документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу.

Порядок исчисления суммы налога.

Сумма налога исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода (с направлением налогоплательщику налогового уведомления для уплаты налога) отдельно по каждому объекту налогообложения как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При этом применяются следующий порядок расчета налога. Сумма налога за первые 3 налоговых периода с начала применения порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения исчисляется по следующей формуле:

$$H = (H_1 - H_2) * K + H_2,$$

где H – сумма налога, подлежащая уплате;

H_1 – сумма налога, исчисленная в порядке, предусмотренном пунктом 1 статьи 408 НК РФ, исходя из налоговой базы, определенной в соответствии со статьей 403 НК РФ, без учета положений пунктов 4 - 6 статьи 408 НК РФ;

H_2 – сумма налога, исчисленная исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения (без учета положений пунктов 4 - 6 статьи 408 НК РФ) за последний налоговый период, в котором в отношении такого объекта налогообложения применялся порядок определения налоговой базы исходя из его инвентаризационной стоимости;

K – коэффициент, равный:

– 0,2 – применительно к первому налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости;

– 0,4 – применительно ко второму налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости;

– 0,6 – применительно к третьему налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости.

В случае, если исчисленное в соответствии с вышеуказанной формулой в отношении объекта налогообложения значение суммы налога H_2 превышает соответствующее значение суммы налога H_1 , сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Начиная с четвертого налогового периода, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости, исчисление суммы налога производится как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Начиная с четвертого налогового периода, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости, исчисление суммы налога производится как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Порядок и сроки уплаты налога. Уплата налога производится не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщик уплачивает налог не более чем за 3 налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Кто является плательщиком налога на имущество физических лиц?
- 2) Назовите объекты налога на имущество физических лиц?
- 3) Какие ставки налога на имущество физических лиц установлены федеральным законом «О налоге на имущество физических лиц»?
- 4) Перечислите льготы по налогу на имущество физических лиц?
- 5) Каков порядок уплаты налога на имущество физических лиц?

Глава 5. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Льготное налогообложение является приоритетным направлением государственной поддержки малого бизнеса. В настоящее время в России основными налоговыми режимами для субъектов малого бизнеса являются:

- упрощённая система налогообложения (УСН);
- патентная система налогообложения (ПСН);
- налог на профессиональный доход (НПД).

Кроме того, существует и специальный режим налогообложения для сельскохозяйственных производителей – Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН).

Далее разберем данные налоговые режимы более подробно.

5.1. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (далее – 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*.

Многие авторы в своих трудах указывали на обоснованность УСН для малого бизнеса [11-14].

Применение упрощенной системы налогообложения предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством РФ федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период.

Переход на УСН предусматривает замену единым налогом следующих налогов:

- налога на прибыль (для организаций);

- налога на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ);

- налога на имущество организаций;

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности) – для индивидуальных предпринимателей.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном НК РФ.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на УСН, доходы, определяемые в соответствии со статьей 248 НК РФ, не превысили 112,5 млн. руб.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

1) организации, имеющие филиалы;

2) банки;

3) страховщики;

4) негосударственные пенсионные фонды;

5) инвестиционные фонды;

6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;

7) ломбарды;

8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, за исключением подакцизного винограда, вина, игристого вина (шампанского), виноматериалов, виноградного сусла, произведенных из винограда собственного производства, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;

9) организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр;

10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;

11) организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

12) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 НК РФ;

13) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 % (с учетом ограничений, указанных в п.3 статьи 346.12. НК РФ);

14) 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;

15) организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превышает 150 млн. рублей.

16) казенные и бюджетные учреждения;

17) иностранные организации;

18) организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в установленные сроки;

19) микрофинансовые организации;

20) частные агентства занятости, осуществляющие деятельность по предоставлению труда работников (персонала).

Порядок и условия начала и прекращения применения УСН.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года,

предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на УСН.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на УСН не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения.

Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 200 млн. руб., и (или) средняя численность работников налогоплательщика превысила ограничение более чем на 30 человек, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН с начала того квартала, в котором допущены указанные превышения доходов налогоплательщика и (или) средней численности его работников и (или) несоответствие прочим требованиям, указанным в НК РФ (подпункты 1 - 11, 13, 14 и 16 - 21 пункта 3 и пунктом 3 статьи 346.14).

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.

Объектом налогообложения признаются:

- доходы (Д);
- доходы, уменьшенные на величину расходов (Д-Р).

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с

начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения.

При любом из двух возможных объектов налогообложения налогоплательщики должны определять размер полученного ими дохода, включающего:

а) выручку от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав и

б) внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Налоговая база:

1. В случае, если объектом налогообложения являются доходы (Д) организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

2. В случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов (Д-Р), налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Если по итогам отчетного (налогового) периода сумма расходов превышает сумму доходов, то применительно к этому отчетному (налоговому) периоду налоговая база принимается равной нулю.

Если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога, при применении в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов, налогоплательщик уплачивает минимальный налог.

Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1 % налоговой базы, которой являются доходы.

Если объектом налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов, то возникает необходимость учета расходов. При определении налоговой базы налогоплательщик уменьшает доходы на величину следующих (признаваемых) расходов:

- на приобретение и ремонт основных средств;
- на приобретение нематериальных активов;
- на оплату труда и выплату пособий по временной нетрудоспособности;
- арендные платежи (в том числе лизинговые) за арендуемое имущество;
- материальные расходы (на приобретение сырья, материалов, топлива, электроэнергии и т.п.);
- на командировки;
- расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;
- на рекламу;
- на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов и др.

Расходы, которые не поименованы в статье 346.16 НК РФ, например, расходы на проведение представительских мероприятий, налогоплательщик несет за счет своей чистой прибыли после уплаты налога по УСН.

Налоговый и отчетный периоды:

1. Налоговым периодом признается календарный год;
2. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки:

1. Налоговая ставка устанавливается в размере **6 %** в случае, если объектом налогообложения являются доходы;
2. Налоговая ставка устанавливается в размере **15 %** в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Законами субъектов РФ могут быть установлены налоговые ставки в пределах от **5 %** до **15 %** в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Законами субъектов РФ может быть установлена налоговая ставка в размере 0 % для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению и услуг по предоставлению мест для временного проживания.

По итогам налогового периода доля доходов от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применялась налоговая ставка в размере 0 %, в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) должна быть не менее 70 %.

Порядок исчисления и уплаты налога.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

$$ЕН(н) = НБ \times Ст / 100,$$

где $ЕН(н)$ – сумма единого налога за налоговый период;

$НБ$ – налоговая база по итогам налогового периода;

$Ст$ – налоговая ставка.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу исходя из налоговой ставки 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.

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 сроков, установленных для подачи налоговой декларации.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налоговая декларация. По итогам налогового периода налогоплательщики представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя в следующие сроки:

1) организации – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

2) индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговый учет. 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 Министерством финансов РФ.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Что представляет собой УСН?
- 2) Какие налоги заменяются единым налогом?
- 3) При каких условиях возможен переход на УСН?
- 4) Что входит в понятие «доходы» и «расходы»?
- 5) Назовите ставки налога при применении УСН с объектом «Доходы» и «Доходы, уменьшенные на величину расходов».
- 6) Как исчисляется величина единого налога?
- 7) Каков порядок перехода на УСН?
- 8) Каков порядок уплаты единого налога?

5.2. Патентная система налогообложения

С 1 января 2013 года Федеральным законом от 25.06.2012г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ» установлен специальный налоговый режим – патентная система налогообложения (далее - ПСН).

ПСН устанавливается НК РФ, вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и применяется на территориях указанных субъектов РФ.

ПСН применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

Суть патентного налогообложения состоит в том, что предприниматель вместо уплаты налога приобретает патент (от лат. Patens – свидетельство). «Патент» в практике налогообложения – это документ, содержащий разрешение государства на занятие определенным видом предпринимательской деятельности при внесении в бюджет определенного платежа (патентного сбора). Кроме разрешительной функции патент несет и другую функцию – фискальную, так как уплата стоимости патента означает исполнение обязанности по уплате налога, связанного с осуществлением предпринимательской деятельности. Приобретение патента заменяет собой уплату некоторых налогов.

Применять ПСН могут исключительно индивидуальные предприниматели, у которых средняя численность привлекаемых наемных работников (по всем видам осуществляемой деятельности) не превышает 15 человек (п. 5 ст. 346.43), а объем годовой выручки, полученной от деятельности в рамках ПСН – 60 млн. руб. (подп. 1 п. 6 ст. 346.45 НК РФ).

ПСН применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, перечень которых устанавливается законами субъектов РФ, за исключением видов деятельности, установленных пунктом 6 статьи 346.43 НК РФ. В

частности, ПСН применяется в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий по индивидуальному заказу населения;

- ремонт, чистка, окраска и пошив обуви;

- парикмахерские и косметические услуги;

- стирка, химическая чистка и крашение текстильных и меховых изделий;

- изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;

- ремонт электронной бытовой техники, бытовых приборов, часов, металлоизделий бытового и хозяйственного назначения, предметов и изделий из металла, изготовление готовых металлических изделий хозяйственного назначения по индивидуальному заказу населения;

- ремонт мебели и предметов домашнего обихода;

- услуги в области фотографии и пр.

Субъекты РФ при принятии региональных законов о ПСН имеют право добавить виды деятельности, относящиеся к бытовым услугам. При этом субъекты имеют право добавлять к видам деятельности, указанным в НК РФ, дополнительные виды деятельности.

Законами субъектов РФ устанавливаются размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН (п. 7 ст. 346.43 НК РФ).

Применение ПСН индивидуальными предпринимателями предусматривает их *освобождение* от обязанности по уплате:

1) налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН);

2) налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных абзацем вторым пункта 10 статьи 378.2 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели, применяющие ПСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ:

1) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется ПСН;

2) при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области;

3) при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со статьями 161 и 174.1 НК РФ.

Налогоплательщиками признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на ПСН.

Переход на ПСН или возврат к иным режимам налогообложения индивидуальными предпринимателями осуществляется добровольно.

Индивидуальный предприниматель вправе получить несколько патентов.

Учет налогоплательщиков. Постановка на учет индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика, применяющего ПСН, осуществляется налоговым органом, в который он обратился с заявлением на

получение патента, на основании указанного заявления в течение пяти дней со дня его получения.

Датой постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе по основанию, предусмотренному настоящим пунктом, является дата начала действия патента.

Снятие с учета в налоговом органе индивидуального предпринимателя, применяющего ПСН, осуществляется в течение пяти дней со дня истечения срока действия патента, если иное не предусмотрено настоящей статьёй.

Снятие с учета в налоговом органе индивидуального предпринимателя, применяющего ПСН и имеющего одновременно несколько патентов, выданных указанным налоговым органом, осуществляется по истечении срока действия всех патентов.

Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта РФ.

Налоговая база – денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется ПСН, устанавливаемого на календарный год законом субъекта РФ.

Установленный на календарный год законом субъекта РФ размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода применяется в следующем календарном году (следующих календарных годах), если он не изменен законом субъекта РФ.

В соответствии с ФЗ от 23.11.2020 N 373-ФЗ, с 1 января 2021 года исключено положение, устанавливавшее максимальный размер потенциально возможного дохода, который ранее подлежал индексации на коэффициент-дефлятор (на 2021 год коэффициент-дефлятор, необходимый в целях применения главы 26.5 «Патентная система налогообложения» НК РФ, был равен 1,637 [7], т.е. максимальный размер потенциально возможного к

получению годового дохода в 2021 году не мог превышать 1 млн 637 тыс. руб. до вступления в силу вышеназванного ФЗ) [5].

Например, в соответствии с Законом Челябинской области от 25.10.2012 N 396-ЗО, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность без наемных работников, годового дохода по виду предпринимательской деятельности «Услуги в сфере дошкольного образования и дополнительного образования детей и взрослых» составляет 100 тыс. руб. [8].

Налоговым периодом признается календарный год или срок, на который выдан патент.

Стоимость патента (Π) рассчитывается по формуле:

$$\Pi = ПД \times Ст,$$

где Π – потенциально возможный к получению доход,

$Ст$ – налоговая ставка.

Налоговая ставка при патентном налогообложении установлена равной **6 %** (ст.346.50 НК РФ).

Законами субъектов РФ на два года может быть установлена налоговая ставка в размере **0 %** для индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных и осуществляющих деятельность в производственной, социальной или научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению (п. 3 ст. 346.50 НК РФ). Период действия этих налоговых каникул – по 2023 год.

Порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

1. Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Стоимость патента (Π) рассчитывается по формуле:

$$\Pi = ПД \times Ст,$$

где Π – потенциально возможный к получению доход,

$Ст$ – налоговая ставка.

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на срок менее календарного года налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на количество дней в этом календарном году и умножения полученного результата на налоговую ставку и количество дней срока, на который выдан патент. Например, если срок действия патента равен 12 месяцев, формула расчета стоимости патента будет выглядеть так:

$$П = (ПД / 365 (366) \text{ дней} \times \text{Количество дней срока, на который выдан патент}) \times 6\%$$

Индивидуальные предприниматели вправе уменьшить сумму налога на сумму отчислений во внебюджетные фонды, но не более чем на 50 %.

Индивидуальные предприниматели производят уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе в следующие сроки:

1) если патент получен на срок до 6 месяцев, - в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:

– в размере 1/3 суммы налога в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента;

– в размере 2/3 суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента.

Если произведен перерасчет суммы налога в связи прекращением ИП предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется ПСН, то сумма налога, подлежащая доплате, уплачивается не позднее 20 дней со дня снятия с учета налогоплательщика в налоговом органе.

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

Налогоплательщики ведут учет доходов от реализации, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, в книге учета доходов индивидуального

предпринимателя, применяющего ПСН, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов РФ.

Утрата права на применение ПСН происходит в случае:

- если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, превысили 60 млн. руб.;
- если в течение налогового периода средняя численность наемных работников, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, превысила 15 человек;
- если в течение налогового периода ИП, осуществляющим предпринимательскую деятельность в сфере розничной торговли, была осуществлена реализация товаров, не относящихся к розничной торговле в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 346.43 НК РФ.

Вопросы для самоконтроля

- 1) В чем состоит сущность патентного налогообложения? Что такое патент?
- 2) Кто по российскому законодательству имеет право на патентное налогообложение?
- 3) Какие налоги заменяет патент?
- 4) Как определяется стоимость патента?
- 5) Какова процедура получения патента?
- 6) В каком случае утрачивается право на патентное налогообложение?

5.3. Налог на профессиональный доход

В соответствии с Федеральным законом от 27.11.2018 N 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» реализуется эксперимент по установлению режима «Налог на профессиональный доход».

Налог на профессиональный доход – это новый специальный налоговый режим для самозанятых граждан, который можно применять с 2019 года. Действовать этот режим будет в течение 10 лет.

Эксперимент по установлению специального налогового режима проводится на территории всех субъектов РФ.

Налог на профессиональный доход – это не дополнительный налог, а новый специальный налоговый режим. Переход на него осуществляется добровольно. У тех налогоплательщиков, которые не перейдут на этот налоговый режим, остается обязанность платить налоги с учетом других систем налогообложения, которые они применяют в обычном порядке.

Считается, что конкуренция в предпринимательской среде будет развиваться, в том числе благодаря ограничениям во вмешательстве государства в свободную предпринимательскую деятельность с помощью таких регуляторов, как налоги, пошлины, проценты и др. [13, с. 23].

Число самозанятых в России к сентябрю 2021 года, по данным Федеральной налоговой службы, превысило 3 млн. человек. Налоговый режим при работе в таком формате отличается низкими ставками при работе с контрагентами, отсутствием НДС и соцвзносов. За все время, что существует специальный налоговый режим для самозанятых, они заработали 620 млрд. руб., а сумма налогов, уплаченных в бюджет с января 2019 года, составила 20 млрд. руб.

Физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, не имеющие работодателя и не привлекающие наемных работников, могут применять специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход». При этом, вид деятельности, условия ее осуществления или сумма дохода физического лица не должны попадать в перечень исключений, указанных в статьях 4 и 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ.

Профессиональный доход – доход физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам, а также доход от использования имущества.

Физические лица, применяющие специальный налоговый режим, освобождаются от налогообложения налогом на доходы физических лиц в отношении доходов, являющихся объектом налогообложения налогом на профессиональный доход (далее – налог или НПД).

Индивидуальные предприниматели, применяющие специальный налоговый режим, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области).

Индивидуальные предприниматели, применяющие специальный налоговый режим, не освобождаются от исполнения обязанностей налогового агента, установленных законодательством РФ о налогах и сборах.

Примеры, когда налогоплательщикам (самозанятым) подойдет специальный налоговый режим:

- удаленная работа через электронные площадки;
- оказание косметических услуг на дому;
- сдача квартиры в аренду посуточно или на долгий срок;
- услуги по перевозке пассажиров и грузов;
- продажа продукции собственного производства;
- фото- и видеосъемка на заказ;
- проведение мероприятий и праздников;
- юридические консультации и ведение бухгалтерии;
- строительные работы и ремонт помещений.

Налогоплательщиками признаются физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, перешедшие на специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход».

Не вправе применять специальный налоговый режим:

1) лица, осуществляющие реализацию подакцизных товаров и товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации в соответствии с законодательством РФ;

2) лица, осуществляющие перепродажу товаров, имущественных прав, за исключением продажи имущества, использовавшегося ими для личных, домашних и (или) иных подобных нужд;

3) лица, занимающиеся добычей и (или) реализацией полезных ископаемых;

4) лица, имеющие работников, с которыми они состоят в трудовых отношениях;

5) лица, ведущие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров;

б) лица, оказывающие услуги по доставке товаров с приемом (передачей) платежей за указанные товары в интересах других лиц, за исключением оказания таких услуг при условии применения налогоплательщиком зарегистрированной продавцом товаров контрольно-кассовой техники при расчетах с покупателями (заказчиками) за указанные товары в соответствии с действующим законодательством о применении контрольно-кассовой техники;

7) лица, применяющие иные специальные налоговые режимы или ведущие предпринимательскую деятельность, доходы от которой облагаются налогом на доходы физических лиц, за исключением случаев, предусмотренных частью 4 статьи 15 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ (далее – ФЗ);

8) налогоплательщики, у которых доходы, учитываемые при определении налоговой базы, превысили в текущем календарном году 2,4 млн. руб.

Объектом налогообложения признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Не признаются объектом налогообложения доходы:

1) получаемые в рамках трудовых отношений;

2) от продажи недвижимого имущества, транспортных средств;

3) от передачи имущественных прав на недвижимое имущество (за исключением аренды (найма) жилых помещений);

4) государственных и муниципальных служащих, за исключением доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений;

5) от продажи имущества, использовавшегося налогоплательщиками для личных, домашних и (или) иных подобных нужд;

6) от реализации долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и производных финансовых инструментов;

7) от ведения деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;

8) от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками услуг (работ) выступают работодатели указанных физических лиц или лица, бывшие их работодателями менее двух лет назад;

9) от уступки (переуступки) прав требований;

10) в натуральной форме;

11) от арбитражного управления, от деятельности медиатора, оценочной деятельности, деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, адвокатской деятельности.

Налоговая база – денежное выражение дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения. Налоговая база определяется отдельно по видам доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

В целях определения налоговой базы доходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговый период – календарный месяц.

Первым налоговым периодом признается период времени со дня постановки физического лица на учет в налоговом органе в качестве

налогоплательщика до конца календарного месяца, следующего за месяцем, в котором оно поставлено на учет.

При снятии налогоплательщика с учета в налоговом органе последним налоговым периодом признается период времени с начала календарного месяца, в котором осуществляется снятие с учета, до дня такого снятия с учета.

Если постановка на учет и снятие с учета в налоговом органе в качестве налогоплательщика осуществлены в течение календарного месяца, налоговым периодом является период времени со дня постановки на учет в налоговом органе до дня снятия с учета в налоговом органе.

Налоговые ставки устанавливаются в следующих размерах:

1) 4 % в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам;

2) 6 % в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) индивидуальным предпринимателям для использования при ведении предпринимательской деятельности и юридическим лицам.

Порядок исчисления и уплаты налога.

1. Сумма налога исчисляется налоговым органом как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при применении разных ставок - как сумма, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз, с учетом уменьшения соответствующей суммы налога на сумму налогового вычета в порядке, предусмотренном статьей 12 ФЗ.

2. Налоговый орган уведомляет налогоплательщика через мобильное приложение «Мой налог» не позднее 12-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, о сумме налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, с указанием реквизитов, необходимых для уплаты налога. В случае, если сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового периода,

составляет менее 100 рублей, указанная сумма добавляется к сумме налога, подлежащей уплате по итогам следующего налогового периода.

3. Уплата налога осуществляется не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по месту ведения налогоплательщиком деятельности.

Налоговый вычет.

Лица, применяющие специальный налоговый режим, имеют право на уменьшение суммы налога на сумму налогового вычета в размере не более 10 000 руб., рассчитанную нарастающим итогом.

Сумма налогового вычета, на которую может быть уменьшена сумма налога, определяется в следующем порядке:

1) в отношении налога, исчисленного по налоговой ставке, указанной в пункте 1 статьи 10 ФЗ, сумма налогового вычета определяется как соответствующая налоговой ставке в размере 1 % процентная доля налоговой базы;

2) в отношении налога, исчисленного по налоговой ставке, указанной в пункте 2 статьи 10 ФЗ, сумма налогового вычета определяется как соответствующая налоговой ставке в размере 2 % процентная доля налоговой базы.

Уменьшение суммы налога на сумму налогового вычета осуществляется налоговым органом самостоятельно.

Налоговая декларация по налогу в налоговые органы не представляется.

Порядок передачи сведений при производстве расчетов. При производстве расчетов, связанных с получением доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющихся объектом налогообложения, налогоплательщик обязан с использованием мобильного приложения «Мой налог» и (или) через уполномоченного оператора электронной площадки и (или) уполномоченную кредитную организацию передать сведения о произведенных расчетах в налоговый орган, сформировать чек и обеспечить его передачу покупателю (заказчику). Состав передаваемых сведений о расчетах и порядок их

передачи через мобильное приложение «Мой налог» устанавливаются порядком использования мобильного приложения «Мой налог».

Вопросы для самоконтроля

- 1) Кто имеет право применения НПД?
- 2) Кто не вправе применять НПД?
- 3) Что такое профессиональный доход?
- 4) Какие налоги заменяет НПД?
- 5) Что является объектом налогообложения и как определяется налоговая база?
- 6) Каковы ставки НПД, какой налоговый и отчетный периоды установлены для НПД?
- 7) Охарактеризуйте порядок исчисления и уплаты налога.
- 8) Охарактеризуйте налоговый вычет при применении НПД.
- 9) Охарактеризуйте порядок передачи сведений при производстве расчетов?

5.4. Единый сельскохозяйственный налог

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) устанавливается Главой 26.1. НК РФ и введен Федеральным законом от 11.11.2003г. №147-ФЗ.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН) в порядке, предусмотренном НК РФ.

Налогоплательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными

товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном НК РФ.

Организации, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате:

– налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 НК РФ),

– налога на имущество организаций (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями).

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате:

– НДФЛ (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 5 статьи 224 НК РФ),

– налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями).

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

С 1 января 2019 года организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, уплачивают налог на добавленную стоимость (НДС) в общеустановленном порядке (до этого они освобождались от обязанности по уплате НДС).

На уплату единого сельскохозяйственного налога *вправе* перейти:

- сельскохозяйственные товаропроизводители, у которых по итогам работы за год, предшествующий переходу на уплату ЕСХН, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%;

- сельскохозяйственные потребительские кооперативы, у которых по итогам работы за год, предшествующий переходу на уплату ЕСХН, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%;

- рыбохозяйственные организации, у которых по итогам работы за год, предшествующий переходу на уплату ЕСХН, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), доля дохода от реализации уловов и произведенной из них собственными силами рыбной продукции составляет не менее 70%;

- рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели, у которых средняя численность работников за каждый из 2-х календарных лет, предшествующих переходу на уплату ЕСХН, не превышает 300 человек и в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации уловов и (или) произведенной из них собственными силами рыбной продукции составляет не менее 70%.

Не вправе переходить на уплату сельскохозяйственного налога:

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, за исключением подакцизного винограда, вина, игристого вина (шампанского), виноматериалов, виноградного сусла, произведенных из винограда собственного производства;
- организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр;
- казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Порядок и условия начала и прекращения применения ЕСХН.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на уплату ЕСХН не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель признаются налогоплательщиками с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Налогоплательщики, уплачивающие ЕСХН, 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 ЕСХН 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.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Не учитываются доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций и доходы индивидуального предпринимателя в виде дивидендов, а также доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые НДФЛ.

Налоговая база. Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом под убытком понимается превышение расходов над доходами.

Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих 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.

Убыток, полученный налогоплательщиками при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на уплату ЕСХН, так же, как и убыток, полученный налогоплательщиками при уплате ЕСХН, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Налоговый и отчетный периоды:

1. Налоговым периодом признается календарный год;
2. Отчетным периодом признается полугодие.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6 %.

Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 0 % до 6 % для всех или отдельных категорий налогоплательщиков.

Порядок исчисления и уплаты ЕСХН. ЕСХН исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН, 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 ЕСХН уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

Уплаченные авансовые платежи по ЕСХН засчитываются в счет уплаты ЕСХН по итогам налогового периода.

Уплата ЕСХН и авансового платежа по ЕСХН производится налогоплательщиками по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

ЕСХН, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиками не позднее сроков для подачи налоговой декларации.

Налоговая декларация. Налогоплательщики по истечении налогового периода представляют в налоговые органы налоговые декларации по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом:

- 1) организации – по месту своего нахождения;
- 2) индивидуальные предприниматели – по месту своего жительства.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Кто имеет право на уплату ЕСХН?
- 2) Кто признается сельскохозяйственным товаропроизводителем?
- 3) Какие налоги заменяет ЕСХН?

4) Что является объектом налогообложения и как исчисляется налоговая база?

5) Какова ставка ЕСХН, какой налоговый и отчетный периоды установлены для ЕСХН?

6) Какой порядок установлен для исчисления и уплаты ЕСХН?

7) Каков срок представления налоговой декларации по ЕСХН?

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Российская Федерация. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020). – [Электронный ресурс]: СПС КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (дата обращения: 01.11.2021).

2. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации: Часть первая – четвертая (в ред. от 26.10.2021). – [Электронный ресурс]: СПС КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 01.10.2021).

3. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ (в ред. от 02.07.2021 N 305-ФЗ). – [Электронный ресурс]: СПС КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 01.11.2021).

4. Российская Федерация. Законы. Федеральный закон «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»» от 27.11.2018 N 422-ФЗ (в ред. от 02.07.2021). – [Электронный ресурс]: СПС КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_311977/ (дата обращения: 01.11.2021).

5. Российская Федерация. Законы. Федеральный закон «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» от 23.11.2020 N 373-ФЗ. – [Электронный ресурс]: СПС КонсультантПлюс. – Режим

доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_368440/ (дата обращения: 01.11.2021).

6. Российская Федерация. «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» от 30.09.2021 – [Электронный ресурс]: Минфин России. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134362-osnovnye_napravleniya_byudzhethnoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_na_2022_god_i_na_planovyi_period_2023_i_2024_godov (дата обращения: 01.11.2021).

7. Российская Федерация. Приказ Минэкономразвития России от 30.10.2020 N 720 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2021 год» (Зарегистрировано в Минюсте России 16.11.2020 N 60913) – [Электронный ресурс]: Минэкономразвития России. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_367930/ (дата обращения: 01.11.2021).

8. Закон Челябинской области от 25.10.2012 N 396-ЗО (ред. от 01.06.2020) «О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Челябинской области» (подписан Губернатором Челябинской области 06.11.2012) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2021) – [Электронный ресурс]: Федеральная налоговая служба – Режим доступа: <https://www.nalog.gov.ru/rn74/taxation/taxes/patent/4294270/> (дата обращения: 01.11.2021).

9. Закон Челябинской области от 28.11.2002 № 114-ЗО «О транспортном налоге» «О транспортном налоге» (ред. от 27.09.2007) (подписан губернатором Челябинской области 28.11.2002) – [Электронный ресурс] Федеральная налоговая служба – Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn74/about_fts/docs/4473509/ (дата обращения: 01.11.2021).

10. Борисенко, Я.М., Федосеев, А.В., Мурыгина, Л.С. Экономическая оценка эффективности использования ресурсов (на примере СПК

«Коелгинское») // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 1 (90). – С. 1252-1255.

11. Мурыгина, Л.С., Ветлугина, Т.В. Зарубежные инвесторы и их вклад в российский бизнес // Результаты современных научных исследований и разработок: сб. ст. победителей II Междунар. науч.-практ. конф. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение», 2017. – С. 72–74.

12. Мурыгина, Л.С. Малое инновационное предпринимательство и его значение // Региональная направленность развития национальной экономики: сб. ст. школы-семинара профессора А.А. Голикова. – Челябинск: ЧелГУ, 2005. – С. 192–197.

13. Мурыгина, Л.С. Развитие учения о предпринимательстве // Вестник Челябинского государственного университета. – 2005. – Т.8. - № 1 – С. 19-24.

14. Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей, подлежащий применению в очередном налоговом периоде (2021 год) – [Электронный ресурс]: Минпромторг РФ – Режим доступа: https://minpromtorg.gov.ru/docs/#!/perechen_legkovyh_avtomobiley_sredney_stoimostyu_ot_3_millionov_rublej_podlezhashhiy_primeneniyu_v_ocherednom_nalogovom_periode_2021_god (дата обращения: 01.11.2021).

15. Рябчук, П.Г. Налоги и налогообложение [Текст]: Учебно-методическое пособие / П.Г. Рябчук. – Челябинск, 2018. – 103 с.

Учебное издание

Федосеев Андрей Васильевич

Мурыгина Лариса Сергеевна

Налоги и налогообложение

Учебное пособие

Издательство ЗАО «Библиотека А. Миллера»
454091, г. Челябинск, Свободы, 159

Подписано к печати 08.11.2021
Формат 60x84 1/16 Объем 10 уч.-изд. л.
Тираж 100 экз. Бумага офсетная
Заказ № 486

Отпечатано в типографии
Южно-Уральского государственного гуманитарно-
педагогического университета
454080, г. Челябинск, пр. Ленина, 69

Сведения об авторах:

А.В. Федосеев – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономики, управления и права ФГБОУ ВО «ЮУрГГПУ».

E-mail: fedoseevav@cspu.ru

Л.С. Мурыгина – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономики, управления и права ФГБОУ ВО «ЮУрГГПУ».

E-mail: muryginals@cspu.ru