

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Тихоокеанский государственный университет»

**А. О. Абашев**

**Налоги и налогообложение в России:  
федеральные налоги и сборы**

*Утверждено издательско-библиотечным советом университета  
в качестве учебного пособия*

Хабаровск  
Издательство ТОГУ  
2017

УДК 336.226(075.8)  
ББК 65.261.4  
А136

*Рецензенты:* кафедра «Налоги и налогообложение» (ФГБОУ ВО «Хабаровский государственный университет экономики и права»); доктор экономических наук, доцент Е. С. Осипова (Дальневосточный институт управления - филиал ФГБОУ ВО Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, г. Хабаровск)

**Абашев, А. О.**  
А136      **Налоги и налогообложение в России: федеральные налоги и сборы : учеб. пособие / А. О. Абашев. – Хабаровск : Изд-во Тихоокеан. гос. ун-та, 2017. – 92 с.**  
ISBN 978-5-7389-2437-8

В учебном пособии доступно, ясно и вместе с тем строго и систематично освещены вопросы раздела «Федеральные налоги и сборы» курса «Налоги и налогообложение».

Для обучающихся по направлениям подготовки бакалавриата 38.03.01 Экономика, 38.03.02 Менеджмент, 38.03.04 Государственное и муниципальное управление, 38.03.06 Торговое дело.

УДК 336.226(075.8)  
ББК 65.261.4

**ISBN 978-5-7389-2437-8**

© Тихоокеанский государственный университет, 2017  
© Абашев А. О., 2017

## Введение

Налоги старше государств и древнее денег. История развития человечества неразрывно связана с развитием форм и методов налогообложения. Вопросы налогообложения являются первостепенными как для налогоплательщиков, так и для государства. С одной стороны, налоги составляют определенную часть расходов плательщиков, которые они пытаются минимизировать, как и другие расходы. С другой стороны, без налогов не может существовать и государство, их устанавливающее. Налоги обеспечивают поступательное развитие государства, выступая источником финансирования проектов общественной значимости, реализация которых частно-корпоративной инициативой нецелесообразна, малоэффективна или попросту невозможна. Следовательно, действующая система налогообложения – это, по своей сути, компромисс между развитием частного сектора, действующего в своих интересах, и государства как выразителя общественных интересов населения, проживающего на его территории. В то же время налоговые органы России обладают властными полномочиями по применению налоговых санкций за совершение налоговых правонарушений к нарушителям налогового законодательства. Поэтому неверный расчет налога или его несвоевременная уплата могут привести к ненужным и довольно серьезным дополнительным тратам и затруднениям в деятельности налогоплательщика. Следующим немаловажным аспектом рассматриваемой области человеческой деятельности является тот факт, что налоговое законодательство Российской Федерации это динамично развивающийся сегмент законодательства нашей страны и его необходимо учитывать в своей работе всем хозяйствующим субъектам и физическим лицам.

Структура учебного пособия отражает структуру налоговой системы России. В нём нашли свое отражение федеральные налоги и сборы, действовавшие на момент написания работы. Налоговые платежи были раскрыты по соответствующим элементам налогообложения, установленным в Налоговом кодексе РФ. Подробно были рассмотрены правила исчисления налогов и сборов. Указаны сроки их уплаты. В качестве контрольно-измерительного материала в учебном пособии даны контрольные вопросы и задания для обучающихся.

# **1. Основы налогообложения в России**

## **1.1. Налоговая система России и ее структура**

Налоговая система – совокупность налогов, взимаемых с налогоплательщиков на территории государства в соответствии с его налоговым законодательством, и фискальных органов, которые контролируют правильность исчисления, полноту и своевременность их уплаты в бюджет налогоплательщиками.

Налоговое законодательство России включает в себя законодательство трёх уровней: федерального, регионального и местного. Законодательство РФ о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ или НК) и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах и страховых взносах (ст. 1 НК РФ). Законы субъектов РФ о региональных налогах и нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются в соответствии с нормами НК РФ. В целом указанные законы и нормативные акты называются «законодательство о налогах и сборах».

Налоговый кодекс РФ – это ключевой документ налогового законодательства России. Он устанавливает принципы построения налоговой системы, права и обязанности участников налоговых отношений, виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение, порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, порядок осуществления налогового контроля и т. д. В то же время НК РФ – закон прямого действия.

Налоговый кодекс РФ выделяет три категории платежей – налоги, сборы и страховые взносы (ст. 8 НК).

Налог – 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 муниципальных образований.

Сбор – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного са-

моуправления, 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.

Страховые взносы – обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Налоги и сборы подразделяются на федеральные, региональные и местные (ст. 12 НК). Их перечень является закрытым. Федеральные налоги и сборы установлены НК РФ и обязательны к уплате на территории всей страны. Региональные налоги установлены НК РФ и законами субъектов РФ. Они обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Местные налоги и сборы установлены НК РФ и нормативными правовыми актами муниципальных образований, а также законами городов федерального значения. Они обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Страховые взносы установлены НК РФ, являются федеральными и обязательны к уплате на всей территории РФ (ст. 18.1 НК).

Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ при установлении региональных налогов, а представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) при установлении местных налогов и сборов определяют налоговые ставки, порядок и сроки уплаты, если они не установлены в НК РФ, а также – особенности определения налоговой базы, основания и порядок применения налоговых льгот. Иные элементы налогообложения, а также налогоплательщики определяются НК РФ.

Федеральные налоги и сборы (ст. 13 НК):

- 1) налог на добавленную стоимость (гл. 21 НК);
- 2) акцизы (гл. 22 НК);
- 3) налог на доходы физических лиц (гл. 23 НК);

- 4) налог на прибыль организаций (гл. 25 НК);
- 5) налог на добычу полезных ископаемых (гл. 26 НК);
- 6) водный налог (гл. 25.2 НК);
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (гл. 25.1 НК);
- 8) государственная пошлина (гл. 25.3 НК).

Региональные налоги (ст. 14 НК):

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

Местные налоги и сборы (ст. 15 НК):

- 1) земельный налог (гл. 31 НК);
- 2) налог на имущество физических лиц (гл. 32 НК);
- 3) торговый сбор (гл. 33 НК).

Кроме общего режима налогообложения, в налоговой системе РФ применяются следующие специальные налоговые режимы (ст. 18 НК):

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26.1 НК);
- 2) упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК);
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК);
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК);
- 5) патентная система налогообложения (гл. 26.5 НК).

Новые налоги и сборы вводятся в налоговую систему России с 1 января нового года. Изменения в актах законодательства о налогах и сборах вступают в силу с 1-го числа очередного налогового периода, а по страховым взносам – не ранее 1-го числа очередного расчетного периода. При этом законодатель должен учитывать, что со дня официального опубликования нормативного акта до даты его вступления в силу должно пройти не менее одного месяца (ст. 5 НК).

## 1.2. Элементы налогов, сборов и страховых взносов

Налог считается установленным лишь в том случае, когда для него определены налогоплательщики и элементы налогообложения (ст. 17 НК).

При установлении сборов и страховых взносов определяются их плательщики и элементы обложения.

Налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы и страховые взносы (ст. 19 НК).

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 (ст. 38 НК).

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения (ст. 53 НК).

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (ст. 53 НК).

Налоговый период – календарный год или иной период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате (ст. 55 НК). Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Порядок исчисления. Обычно налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст. 52 НК). В некоторых случаях такая обязанность может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. Налоговый орган обязан за 30 дней до наступления срока платежа налога направить налогоплательщику налоговое уведомление. Если общая сумма налогов, исчисленных налоговым органом, составляет менее 100 р., то налоговое уведомление не направляется. Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ (ст. 24 НК). Примером таких агентов являются работодатели по отношению к своим работникам – налогоплательщикам налога на дохода физических лиц. Сумма налога всегда исчисляется в полных рублях. Сумма менее 50 к. отбрасывается, а сумма 50 к. и более округляется до полного рубля. Плательщик страховых взносов самостоятельно исчисляет сумму страховых взносов, подлежащую уплате за расчетный период, исходя из базы для исчисления страховых взносов и тарифа.

Порядок и сроки уплаты. Сроки уплаты налогов, сборов, страховых взносов 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 (ст. 57 НК). При уплате налога, сбора или страховых взносов с нарушением срока уплаты соответствующий плательщик уплачивает пени. Уплата налога производится в наличной или безналичной форме. Налог уплачивается единовременно в полной сумме либо её частями, если НК РФ предусматривает уплату в течение налогового периода авансовых платежей по налогу (ст. 58 НК).

Налоговые льготы – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (ст. 56 НК). Льготы по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

### 1.3. Права налогоплательщиков

Налогоплательщики имеют право (ст. 21 НК):

- 1) получать бесплатную информацию от налоговых органов по месту своего учета о действующих налогах и сборах, о правах и обязанностях плательщиков, о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения;
- 2) представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично или через своего представителя;
- 3) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- 4) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- 5) получать отсрочку, рассрочку, инвестиционный налоговый кредит;
- 6) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, несоответствующие НК РФ или иным федеральным законам;
- 7) на возмещение в полном объеме убытков, включая упущенную выгоду или неполученный доход (ст. 103 НК), причиненных незаконными

решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц и т. д.

Налогоплательщикам, плательщикам сборов и страховых взносов гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов (ст. 22 НК).

#### **1.4. Обязанности налогоплательщиков**

Основные обязанности налогоплательщиков (ст. 23 НК):

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учёт в налоговых органах;
- 3) вести учёт своих доходов, расходов и объектов налогообложения;
- 4) представлять в налоговый орган налоговые декларации и расчеты по налогам;
- 5) представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- 6) представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
- 7) представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением установленных законом случаев;
- 8) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей;
- 9) в течение 4 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учёта и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций и индивидуальных предпринимателей – также и расходы) и уплаченные налоги и т. д.

Кроме общих обязанностей, указанных выше, НК РФ предусматривает для организаций и индивидуальных предпринимателей обязанность сообщать в налоговый орган о следующих событиях:

1) о своем участии в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) в случае, если доля прямого участия превышает 10 %, – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

2) обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории РФ (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные сведения:

2.1) в течение одного месяца со дня их создания;

2.2) и в течение трех дней со дня изменения сведений о них.

3) обо всех обособленных подразделениях российской организации, которые закрываются на территории РФ, – в течение трех дней со дня принятия решения о закрытии филиала или представительства или со дня закрытия иного обособленного подразделения.

Налогоплательщики – физические лица обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и транспортных средств в налоговый орган в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов за период владения ими. Указанное сообщение не представляется, если физическое лицо ранее получало налоговое уведомление об уплате налога в отношении этого объекта или если не получало его в связи с предоставлением налоговой льготы.

### **1.5. Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц**

Личный кабинет налогоплательщика – информационный ресурс, который размещен на официальном сайте ФНС России в сети «Интернет» по адресу <https://lkfl.nalog.ru/lk>. Физические лица могут использовать личный кабинет налогоплательщика для информационного взаимодействия с налоговым органом в электронной форме, в т. ч. для получения от него и направления ему документов (ст. 11.2 НК). Доступ к личному кабинету осуществляется лицами, достигшими 14 летнего возраста, после регистрации, которую можно осуществить одним из трех способов<sup>1</sup>:

1) при личном обращении в любую инспекцию ФНС России, независимо от места постановки на учет, предъявив документ, удостоверяющий

---

<sup>1</sup> Личный кабинет налогоплательщика. URL: <https://lkfl.nalog.ru/lk> (дата обращения: 01.11.2017)

личность. В результате налогоплательщик получает регистрационную карту, в которой будут указаны его логин и пароль;

2) обратившись в Удостоверяющий центр, аккредитованный Минкомсвязи России, для получения ключа электронной подписи;

3) получив учетную запись, используемую для авторизации на Едином портале государственных и муниципальных услуг (в Единой системе идентификации и аутентификации (ЕСИА)).

Налогоплательщикам – физическим лицам, получившим доступ к личному кабинету налогоплательщика, документы на бумажном носителе по почте от налоговых органов не направляются. Для получения документов на бумажном носителе физические лица должны направить в любой налоговый орган по своему выбору уведомление о необходимости получения документов на бумажном носителе.

При передаче физическими лицами в налоговый орган через свой личный кабинет документов в электронной форме, которые подписаны усиленной неквалифицированной электронной подписью признаются электронными документами, равнозначными документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью налогоплательщика.

Рассмотренные положения о личном кабинете налогоплательщика не распространяются на индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, и других лиц, занимающихся частной практикой.

### **Контрольные вопросы**

- 1) Охарактеризуйте налоговую систему РФ и её структуру.
- 2) Назовите виды налогов и сборов в РФ и опишите порядок их установления.
- 3) Приведите примеры федеральных налогов и сборов.
- 4) Назовите региональные налоги.
- 5) Укажите местные налоги и сборы.
- 6) Какие специальные налоговые режимы действуют в РФ?
- 7) Перечислите элементы налогов, сборов и страховых взносов. Дайте им характеристику.
- 8) Какие права налогоплательщиков вы знаете?
- 9) Назовите основные обязанности налогоплательщиков.
- 10) Опишите личный кабинет налогоплательщика для физических лиц.

## 2. Федеральные налоги и сборы

### 2.1. Налог на добавленную стоимость

#### Налогоплательщики

Налог на добавленную стоимость (далее – НДС) – косвенный налог на потребление. Он обеспечивает изъятие в бюджет части прироста стоимости. Схема взимания НДС была впервые предложена в 1954 г. Морисом Лоре. Налог применяется во Франции с 1958 г. С 1972 г. этот налог утвержден в качестве основного для стран Европейского союза. Введение НДС является одним из обязательных условий для вступления страны в Европейский союз. В настоящее время налог действует в более чем 100 странах мира. Однако целесообразность НДС до сих пор является дискуссионной. Так, например, в крупнейшей экономике мира – США – он не применяется. В России НДС действует с 1992 г. Первоначально его ставка составляла 28 %. В 1993 г. ставка НДС была понижена до 20 %. Текущая ставка (18 %) действует с 2004 г. В настоящее время НДС – один из важнейших налогов для федерального бюджета РФ. Согласно данным Федерального казначейства за 2016 г. доля НДС в общем объеме доходов федерального бюджета составила 39,1 %<sup>1</sup>. НДС установлен и взимается на основании гл. 21 НК РФ.

Налогоплательщики НДС (ст. 143 НК):

- 1) Организации (российские и иностранные юридические лица);
- 2) Индивидуальные предприниматели (физические лица, зарегистрированные и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств);
- 3) Лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза (в него входят Россия, Беларусь, Казахстан, Армения, Киргизия), определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

---

<sup>1</sup> Доходы: основные виды. URL: <http://datamarts.roskazna.ru/razdely/dohody/dohody-osnovnye-vidy/?paramPeriod=2016> (дата обращения: 05.11.2017)

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, если за три последовательных месяца сумма выручки без учета НДС не превысила 2 млн р. Это право не применяется к лицам, которые в течение указанного периода имели реализацию подакцизных товаров, а также в отношении ввоза товаров в РФ. Данное право действует в течение 12 месяцев. В течение этого периода необходимо контролировать выручку. В случае нарушения указанных выше условий налоговые органы имеют право доначислить сумму НДС, а также суммы налоговых санкций и пеней начиная с того месяца, в котором это произошло.

### **Объекты налогообложения**

Объекты налогообложения НДС (ст. 146 НК):

- 1) реализация товаров (работ, услуг) в РФ, в т. ч. их безвозмездная передача;
- 2) реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- 3) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В статье 270 НК перечислены расходы, которые не принимаются к вычету при расчете налога на прибыль организаций. Например, организация произвела товары и передала их для личного потребления своим работникам. В таком случае организация обязана уплатить НДС с этих товаров;

- 4) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 5) ввоз товаров на территорию РФ.

Однако НДС не уплачивается при помещении товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также при таможенном декларировании припасов (ст. 151 НК).

Приведем еще примеры операций, которые не признаются объектами налогообложения:

1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики) (подп. 1 п. 3 ст. 39);

2) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, в паевые фонды кооперативов) (подп. 4 п. 3 ст. 39);

3) передача имущества или имущественных прав по концессионному соглашению (подп. 4.1 п. 3 ст. 39);

4) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками (подп. 5 п. 3 ст. 39);

5) оказание услуг по предоставлению права проезда по платным автомобильным дорогам общего пользования федерального значения, за исключением услуг, плата за оказание которых остается в распоряжении концессионера в соответствии с концессионным соглашением;

6) изъятие имущества путём конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки или клада (п. 3 ст. 39);

7) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

8) выполнение работ (оказание услуг) казенными, бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из бюджета бюджетной системы РФ;

9) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и местного самоуправления;

10) операции по реализации земельных участков и долей в них и т. д.

## **Налоговая база**

Способы определения налоговой базы по НДС различаются по объектам налогообложения. Рассмотрим основные из них.

Налоговая база по НДС (ст. 154 НК):

1) при реализации товаров (работ, услуг), в т. ч. по товарообменным (бартерным) операциям, на безвозмездной основе или при оплате труда в натуральной форме, – стоимость товаров (работ, услуг) с учетом акцизов для подакцизных товаров без включения в неё НДС;

2) при получении оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) – сумма полученной предоплаты с учётом НДС.

В налоговую базу не включаются авансовые платежи по необлагаемым НДС операциям и если ставка НДС 0 %, а также если длительность производственного цикла изготовления товаров составляет свыше 6 месяцев;

3) при отгрузке товара в счёт в счет ранее полученной оплаты, частичной оплаты (сумма НДС по которой ранее была включена в налоговую базу) – в соответствии с п. 1;

4) при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов её переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством РФ (за исключением подакцизных товаров), – разница между ценой реализации, которая должна соответствовать уровню рыночных цен (в соответствии со ст. 105.3 НК), с учётом НДС и ценой приобретения указанной продукции;

5) при передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, – цены реализации идентичных товаров (работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – рыночные цены с учётом акцизов и без включения в них НДС (ст. 159 НК);

б) при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления – стоимость выполненных работ (ст. 159 НК);

7) при ввозе товаров в РФ – сумма таможенной стоимости товаров, таможенной пошлины и акцизов для подакцизных товаров (ст. 160 НК).

Налоговую базу необходимо определять либо в день отгрузки товаров, либо в день их оплаты, в т. ч. частичной, а именно – в тот день, который наступит раньше. При этом если товар не отгружается и не транспортиру-

ется, но передаётся право собственности на него, то это приравнивается к его отгрузке.

Момент определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, определяется как день совершения указанной передачи. Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последнее число налогового периода (ст. 167 НК).

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ (далее – ЦБ РФ) на момент определения налоговой базы, а расходы – на дату фактического осуществления расходов.

### **Налоговый период**

Налоговый период по НДС – квартал (ст. 163 НК).

### **Налоговые ставки**

По НДС установлены налоговые ставки: 0, 10, 18 % и две расчетные ставки – 10/110 % и 18/118 % (ст. 164 НК).

По ставке 0 % облагаются, например:

- товары, вывезенные в таможенной процедуре экспорта;
- услуги по международной перевозке товаров;
- перевозка пассажиров и багажа за пределы России;
- услуги по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении;
- реализация товаров (работ, услуг) в области космической деятельности и т. д.

Налогообложение производится по ставке 10 % при реализации:

- продовольственных товаров по перечню в указанной выше статье НК РФ, например, при реализации таких товаров, как соль, сахар, мука, масло растительное, овощи (включая картофель), мясо и мясопродукты (за исключением деликатесных: телятины, копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы – балыка, карбонада, окорока, пастромы и т. п.), морепродукты (за исключением деликатесных: икры осетровых и лососевых рыб, крабов, семги) и т. д.;

- товаров для детей по перечню в НК, например, игрушки, подгузники, коляски, обувь, за исключением спортивной и т. д.;
- периодических печатных изданий, за исключением изданий рекламного характера (объем рекламы более 45 %) или эротического характера;
- книжной продукции в печатном виде, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением изданий рекламного характера;
- медицинских товаров, в т. ч. лекарственных средств, а также изделий медицинского назначения, за исключением медицинских изделий, реализация которых освобождена от налогообложения.

Ставка 18 % применяется для обложения операций, которые не облагаются НДС по иным ставкам.

Ставки 10/110 % и 18/118 % применяются в тех случаях, когда сумма НДС включена в налоговую базу. Например, при получении авансовых платежей, при реализации сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц и т. д. Полный список таких операций прописан в п. 4 ст. 164 НК.

### **Порядок исчисления**

Налогоплательщики, а также налоговые агенты обязаны предъявить к оплате покупателям товаров (работ, услуг) суммы НДС (ст. 168 НК). Сумма НДС, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг) и имущественных прав, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля цены. В расчетных документах, в т. ч. в счетах-фактурах, суммы НДС выделяются отдельной строкой. При реализации товаров (работ, услуг), а также при получении аванса, налогоплательщики выставляют счета-фактуры не позднее 5 календарных дней, считая со дня отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг или со дня получения предоплаты. За отсутствие счетов-фактур предусмотрен штраф от 10 до 30 тыс. р. Если это повлечёт за собой занижение налоговой базы, то штраф составит 20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. р. (ст. 120 НК). Налогоплательщики обязаны вести журналы учёта полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж при совершении операций, признаваемых объектами налогообложения НДС (ст. 169 НК).

При реализации товаров (работ, услуг) организациями и индивидуальными предпринимателями, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (по основанию – выручка за 3 мес. не более 2 млн р.), счета-фактуры составляются без выделения НДС. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без НДС».

При реализации товаров за наличный расчет организациями и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями и предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Счёт-фактура – документ, который служит основанием для принятия покупателем, предъявленных продавцом, сумм НДС к вычету (ст. 169 НК). Вычеты производятся в момент определения налоговой базы (ст. 172 НК). Рассмотрим важнейшие налоговые вычеты по НДС.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, рассчитанную по всем объектам налогообложения, на налоговые вычеты, т. е. на суммы НДС, уплаченные (ст. 171 НК):

1) в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;

2) в отношении товаров, приобретаемых для перепродажи;

3) покупателями – налоговыми агентами, при условии, что товары, работы и услуги были приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, либо для перепродажи;

4) в бюджет в отношении товаров, которые были возвращены продавцу, в т. ч. в течение действия гарантийного срока, или отказа от них, а также – по суммам предоплаты в случае изменения условий либо расторжения договора и возврата аванса. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг);

5) при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;

6) по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поез-

дах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Т. е. НДС принимается к вычету по расходам в пределах установленных норм;

7) с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных (п. 8 ст. 171 НК) или уплаченных (п. 12 ст. 171 НК) в счёт предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). При получении аванса сумма НДС принимается к вычету в день отгрузки товара, выполнения работы или оказания услуги. При уплате аванса вычет НДС производится при получении его продавцом (ст. 172 НК);

8) вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада в уставный капитал имущество или нематериальные активы, подлежат суммы НДС, которые были восстановлены акционером, в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения. Вычет производится после принятия на учёт указанного имущества (ст. 172 НК).

В случае прекращения дальнейшего использования объектов, по которым НДС был ранее принят к вычету, в деятельности, связанной с обложением НДС, необходимо восстановить сумму НДС, связанную с этими объектами. Восстановление НДС осуществляется путём уменьшения суммы налоговых вычетов.

Суммы НДС, принятые к вычету, подлежат восстановлению у налогоплательщика в следующих случаях (п. 3 ст. 170 НК):

1) передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклада по договору инвестиционного товарищества или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учёта переоценки. Суммы НДС, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость указанных объектов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

2) если использовали товары (работы, услуги) для осуществления операций, которые не подлежат налогообложению.

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов –

в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учёта переоценки. Восстановленные суммы НДС учитываются в составе прочих расходов.

Лица, перешедшие к Упрощенной системе налогообложения, к Системе налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности или к Патентной системе налогообложения, восстанавливают НДС в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

3) перечисление предоплаты в счёт предстоящих поставок товаров, (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Восстановление НДС покупателем производится в том налоговом периоде, когда НДС подлежит вычету по приобретенным товарам, (работам, услугам), имущественным правам (когда происходит полная оплата по предоплаченному товару), либо в случае расторжения договора поставки и возврата предоплаты по нему. Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету по суммам указанной предоплаты.

4) уменьшение стоимости или количества отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Восстановлению подлежит разница в сумме НДС у покупателя до и после такого уменьшения. Восстановление сумм НДС покупатель производит в том налоговом периоде, когда он получил от продавца либо первичный документ на уменьшение стоимости объектов купли-продажи, либо корректировочный счет-фактуру.

5) получение субсидий из бюджетов бюджетной системы РФ на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом НДС, а также на возмещение затрат по уплате НДС при ввозе товаров в РФ.

Восстановлению подлежат суммы НДС, которые ранее были приняты к вычету, в том налоговом периоде, когда были получены субсидии. Восстановленные суммы НДС учитываются в составе прочих расходов.

Имеются также случаи, когда уплаченные суммы НДС должны быть учтены в затратах. Так, суммы НДС учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) в случае использования их для производства и реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению, или местом реализации, которых не признается территория РФ, либо операции по реализации (передаче) которых не признаются объектами налогообложения, а также при приобретении их лицами, которые не явля-

ются налогоплательщиками НДС или освобождены от его уплаты (ст. 170 НК).

Таким образом, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет ( $\Sigma_{\text{упл}}$ ), исчисляется как общая сумма НДС, начисленная по всем объектам налогообложения ( $\Sigma_{\text{общ}}$ ), уменьшенная на сумму налоговых вычетов по НДС ( $\Sigma_{\text{выч}}$ ) и увеличенная на сумму восстановленного НДС ( $\Sigma_{\text{восст}}$ ) (ст. 173 НК). Формула расчёта суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, принимает вид:

$$\Sigma_{\text{упл}} = \Sigma_{\text{общ}} - \Sigma_{\text{выч}} + \Sigma_{\text{восст}}$$

Если сумма налоговых вычетов окажется больше суммы НДС, начисленной по всем объектам налогообложения, с учётом сумм восстановленного НДС, то положительная разница между ними подлежит возмещению налогоплательщику (ст. 176 НК). Возмещение происходит в виде зачёта или возврата суммы. После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению. Если нарушения выявлены не были, то в течение 7 дней по окончании проверки налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм.

При наличии у налогоплательщика недоимки по НДС или другим федеральным налогам, неоплаченных пеней или штрафов, то налоговый орган самостоятельно производит зачёт суммы НДС, подлежащей возмещению, в счёт их погашения. При отсутствии у налогоплательщика указанных задолженностей сумма налога возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет. Для этого на следующий день после принятия положительного решения налоговый орган направляет поручение на возврат НДС в территориальный орган Федерального казначейства и уведомляет об этом налогоплательщика в течение 5 дней со дня принятия указанного решения. Казначейство обязано вернуть сумму НДС в течение 5 дней и в тот же срок уведомить налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств. При нарушении срока возврата, начиная с 12-го дня после завершения проверки налогового органа, на сумму, подлежащую возврату, в пользу налогоплательщика начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения указанного срока. При наличии письменного заявления налогоплательщика суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счёт уплаты предстоящих платежей по НДС или другим федеральным налогам.

### **Порядок и сроки уплаты**

Уплата НДС производится равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. Сумма налога уплачивается налогоплательщиками по месту их учёта в налоговых органах, а налоговыми агентами – по месту нахождения (ст. 174 НК). Налоговая декларация предоставляется в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

### **Налоговые льготы**

Не подлежит обложению НДС реализация, передача или оказание на территории РФ (ст. 149 НК):

- 1) очков для коррекции зрения, в т. ч. линз и оправ для таких очков;
- 2) медицинских услуг (кроме ветеринарных и санитарно-эпидемиологических (за исключением финансируемых из бюджета) и косметических);
- 3) услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в т. ч. маршрутного) при условии перевозок по единым тарифам с предоставлением всех льгот;
- 4) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений;
- 5) долей в уставном капитале организаций, паёв в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг;
- 6) услуг, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных сборов;
- 7) банковских услуг, кроме инкассации, услуг по страхованию и т. д.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите налогоплательщиков НДС. В каком случае можно не платить НДС?
2. Перечислите объекты налогообложения НДС. Что не относится к объектам налогообложения НДС?
3. Опишите порядок определения налоговой базы по НДС. Когда её нужно определять?
4. Назовите налоговый период по НДС.
5. Какие ставки НДС вы знаете?

6. Опишите порядок исчисления НДС.
7. Когда суммы НДС, принятые к вычету, подлежат восстановлению у налогоплательщика?
8. Приведите примеры, когда суммы НДС учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).
9. Укажите сроки уплаты НДС и подачи налоговой декларации.
10. Назовите налоговые льготы по НДС.

### **Контрольные задания**

1. Организация планирует реализовать следующие товары по указанной ниже стоимости (без учёта НДС) за один налоговый период:

- масло растительное – 80 000 р.;
- икру кеты – 100 000 р.;
- балык из свинины – 200 000 р.

Рассчитайте сумму НДС, подлежащую начислению организацией по всем объектам налогообложения за налоговый период.

2. Суммы по хозяйственным операциям организации за один налоговый период (без учёта НДС):

- приобретена мука – 50 000 р.;
- приобретено пищевое оборудование – 170 000 р.;
- оплачены услуги банка – 20 000 р.

Рассчитайте сумму НДС, принимаемую организацией к вычету при исчислении НДС за налоговый период.

3. Суммы НДС по хозяйственным операциям организации уплаченные:

- при передачи принтера (не является основным средством) в качестве вклада в уставный капитал хозяйственного общества – 6 500 р. Данная сумма была принята к вычету при исчислении НДС годом ранее;

- при перечислении предоплаты в счёт предстоящих поставок балыка из свинины – 3 500 р. Данная сумма была принята к вычету по НДС в предыдущем налоговом периоде. В текущем налоговом периоде была получена полная оплата за частично предоплаченный товар;

- при оплате в текущем налоговом периоде расходных упаковочных материалов – 7 000 р.

Рассчитайте сумму НДС, подлежащую восстановлению организацией за налоговый период.

4. Рассчитайте сумму НДС, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из условий всех приведённых выше контрольных заданий по НДС. Укажите сроки уплаты налога и подачи налоговой декларации.

## 2.2. Акцизы

### Налогоплательщики

Акцизы в России взимаются в соответствии с гл. 22 НК РФ.

Налогоплательщики акцизов – организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, перемещающие товары через таможенную границу Евразийского экономического союза (ст. 179 НК).

### Объекты налогообложения

Акцизы устанавливаются на высокорентабельные товары для изъятия в бюджет сверхприбылей. При помощи акцизов государство может сдерживать потребление товаров, наносящих вред здоровью населения, социальным институтам и развитию экономики.

Объекты налогообложения акцизами (ст. 182 НК):

- 1) реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в т. ч. безвозмездная передача, а также использование подакцизных товаров при натуральной оплате;
- 2) передача лицами произведенных ими из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику указанного сырья либо другим лицам;
- 3) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
- 4) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- 5) передача лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
- 6) передача лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный капитал организаций;
- 7) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и т. д.

Товары, реализация, ввоз или передача которых облагаются акцизами, называются подакцизными. Примеры подакцизных товаров (ст. 181 НК):

- 1) спирт этиловый, в т. ч. денатурированный, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовой, коньячный, кальвадосный, висковый;
- 2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 %, за исключением алкогольной продукции.

При этом не облагаются:

- лекарственные и ветеринарные препараты, прошедшие государственную регистрацию;
  - парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 % либо с долей этилового спирта до 90 % при наличии на флаконе пульверизатора, а также с долей этилового спирта до 90 % и разлитая в ёмкости до 3 мл включительно;
  - подлежащие дальнейшей переработке или использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового и ликёроводочной продукции;
  - виноматериалы, виноградное, фруктовое и пивное сусло.
- 3) алкогольная продукция, в т. ч. пиво и иные алкогольные напитки с объёмной долей этилового спирта более 0,5 %;
  - 4) табачная продукция, в т. ч. электронные системы доставки никотина и жидкости для них;
  - 5) автомобили легковые;
  - 6) мотоциклы с мощностью двигателя более 150 л. с. (112,5 кВт);
  - 7) автомобильный бензин;
  - 8) дизельное топливо;
  - 9) моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей;
  - 10) авиационный керосин;
  - 11) природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами РФ) и др.

### **Налоговая база**

Налоговая база по акцизам определяется по объектам налогообложения в зависимости от установленной налоговой ставки и может определяться (ст. 187 НК) как:

- 1) объём подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);
- 2) стоимость подакцизных товаров без учета акцизов и НДС – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные ставки (в процентах);

3) совокупность первых двух методов – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки;

4) сумма таможенной стоимости и таможенной пошлины – по ввозимым на территорию РФ подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки (ст. 191 НК).

### **Налоговый период**

Налоговый период по акцизам (ст. 192 НК) – месяц.

### **Налоговые ставки**

Рассмотрим некоторые ставки акцизов на 2018 г. (ст. 193 НК).

Этиловый спирт, реализуемый организациями:

- не уплачивающим авансовый платёж акциза, – 107 р. за 1 л;
- уплачивающим авансовый платёж акциза, – 0 р.

Алкогольная продукция (за исключением пива и вин) с объемной долей этилового спирта:

- до 9 % – 418 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре;
- свыше 9 % – 523 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре.

Пиво с долей этилового спирта:

- до 0,5 % – 0 р. за 1 л;
- от 0,5 % и до 8,6 % – 21 р. за 1 л;
- свыше 8,6 % – 39 р. за 1 л.

Папиросы – 1 718 р. за 1 000 шт. + 14,5 % от максимальной розничной цены (эта цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно и указывается на пачке), но не менее 2 335 р. за 1 000 шт.

Природный газ – 30 % (если иное не предусмотрено международными договорами РФ).

### **Порядок исчисления**

Сумма акциза исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации или передачи которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учётом всех изменений, увеличивающих

или уменьшающих налоговую базу (ст. 194 НК). Дата реализации или передачи подакцизных товаров определяется как день отгрузки товаров покупателю или день передачи товаров подразделению организации, которое осуществляет их розничную продажу (ст. 195 НК). При обнаружении недостачи подакцизных товаров, датой их реализации считается день её обнаружения. При этом акцизом не облагается количество товаров, утраченных в пределах утверждённых норм естественной убыли.

Налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектами налогообложения, обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров, начисленную по ним сумму акциза. В расчетных документах, в т. ч. в счетах-фактурах, сумма акциза выделяется отдельной строкой. Если операции по реализации подакцизных товаров освобождены от налогообложения, то в таких документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза». В случае реализации подакцизных товаров в розницу сумма акциза включается в цену, но на ценниках и чеках она не выделяется (ст. 198 НК).

Покупатель учитывает сумму уплаченного акциза в стоимости приобретенного подакцизного товара. В отдельных случаях она включается в налоговые вычеты.

Сумма акциза, рассчитанная по всем объектам налогообложения, уменьшается на следующие налоговые вычеты (ст. 200 НК):

1) суммы акциза, уплаченные по подакцизному сырью, которое было использовано для производства подакцизных товаров. При этом единица измерения налоговой базы по товару и по сырью должна быть одинаковой, иначе вычет не применяется. В случае утери подакцизных товаров сумма акциза также подлежат вычету, но только в отношении части товаров, утраченных в пределах норм технологических потерь или норм естественной убыли.

При исчислении суммы акциза на спиртосодержащую и алкогольную продукцию (за исключением вин, медовухи, пива и некоторых других алкогольных напитков) налоговый вычет делается в пределах суммы акциза, исчисленной по этиловому спирту, использованному в качестве сырья, произведенному на территории РФ или ввезенному в РФ с территорий государств – членов Евразийского экономического союза, являющимся товаром этого союза, исходя из объёма спирта (в литрах) и ставки акциза в отношении этилового спирта, реализуемого организациям, уплачивающим авансовый платёж акциза. При этом, если этиловый спирт ввезён

из других стран, то налоговый вычет рассчитывается по ставке акциза в отношении этилового спирта, реализуемого организациями, не уплачивающим авансовый платёж акциза;

2) при исчислении акциза на алкогольную и спиртосодержащую продукцию вычету подлежит уплаченная сумма авансового платежа акциза в пределах суммы этого платежа, приходящейся на объём этилового спирта, который был использован для производства указанной продукции. Сумма авансового платежа акциза, приходящаяся на объём этилового спирта, не использованного в истекшем налоговом периоде, подлежит вычету в тех налоговых периодах, в которых этиловый спирт будет использован в качестве сырья. При этом сумма авансового платежа акциза, подлежащая вычету, уменьшается на сумму акциза, приходящуюся на объём этилового спирта, безвозвратно утраченного в процессе транспортировки, хранения и последующей технологической обработки, за исключением потерь в пределах норм естественной убыли.

3) суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров, за исключением алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции. Вычет производится после отражения в учёте данных операций, но не позднее одного года с момента указанного события;

4) суммы акциза, исчисленные с авансовых платежей, полученных в счёт предстоящих поставок подакцизных товаров и т. д.

Если сумма налоговых вычетов превысит начисленную сумму акциза, то в этом налоговом периоде акциз не уплачивается (ст. 202 НК), а в следующем налоговом периоде сумма данного превышения подлежит вычету из начисленной суммы акциза. В то же время превышение налоговых вычетов над начисленной суммой акциза подлежит возмещению (зачёту, возврату) (ст. 203 НК) налогоплательщику в следующем порядке. В течение трех налоговых периодов сумма возмещения направляется на погашение недоимки по акцизам, иным федеральным налогам, задолженности по пеням, начисленным по федеральным налогам, и штрафам. При отсутствии таких долгов, зачёт суммы возмещения может производиться в счёт текущих платежей по акцизам или иным федеральным налогам по заявлению налогоплательщика. По истечении трёх налоговых периодов сумма, которая не была зачтена, возвращается налогоплательщику по его заявлению.

Организации, которые производят алкогольную и спиртосодержащую продукцию, обязаны уплачивать авансовый платеж акциза по указанной продукции (ст. 194 НК). Данный платёж не платят организации, осуществляющие производство:

- вин, медовухи, пива и напитков, изготавливаемых на его основе и некоторых других алкогольных напитков;
- спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке;
- спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке.

Под авансовым платежом акциза понимается предварительная уплата акциза по алкогольной или спиртосодержащей продукции до приобретения этилового спирта или до передачи произведённого этилового спирта одним структурным подразделением организации другому для дальнейшего производства указанной продукции. Размер авансового платежа акциза определяется исходя из общего объёма закупаемого, передаваемого в структуре организации или ввозимого в РФ этилового спирта, и ставки акциза, установленной в отношении алкогольной или спиртосодержащей продукции, для производства которой приобретался спирт.

От уплаты авансового платежа акциза освобождаются налогоплательщики, представившие банковскую гарантию в налоговый орган по месту своего учёта одновременно с извещением об освобождении от уплаты авансового платежа акциза (ст. 204 НК). Банковская гарантия предусматривает обязанность банка на основании требования налогового органа уплатить денежную сумму по банковской гарантии в части неуплаченной налогоплательщиком суммы акциза или авансового платежа акциза в установленный срок. Срок действия банковской гарантии должен истекать не ранее 7 месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором осуществлялась закупка или ввоз этилового спирта. Банковская гарантия и извещение представляются налогоплательщиками не позднее 18-го числа текущего налогового периода. В свою очередь банк, выдавший гарантию, должен уведомить налоговый орган по месту учёта производителя алкогольной или спиртосодержащей продукции о факте выдачи банковской гарантии не позднее дня, следующего за днём её выдачи.

### **Порядок и сроки уплаты**

Акциз уплачивается по месту производства или оприходования подакцизных товаров, а в отдельных случаях – по месту нахождения налогоплательщика или по месту нахождения обособленных подразделений в части осуществляемых ими операций (ст. 204 НК). Уплата акциза осуществляется исходя из фактической реализации или передачи произведенных подакцизных товаров не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учёта налогоплательщика не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Авансовый платеж акциза уплачивается не позднее 15-го числа текущего налогового периода исходя из общего объёма этилового спирта, закупка или передача которого в структуре организации будет осуществляться в следующем налоговом периоде.

### **Налоговые льготы**

Не подлежат налогообложению следующие операции (ст. 183 НК):

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, которое не является налогоплательщиком, другому такому же структурному подразделению этой организации для производства других подакцизных товаров, за исключением этилового спирта;
- реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта за пределы территории РФ, или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории РФ;
- ввоз в РФ подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;
- первичная реализация (передача) конфискованных или бесхозных подакцизных товаров на промышленную переработку под контролем таможенных или налоговых органов либо на уничтожение;
- передача собственнику или по его указанию другим лицам подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, если данные товары реализуются за пределы РФ и т. д.

Указанные операции не подлежат налогообложению только при ведении отдельного учёта операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

### Контрольные вопросы

1. Какие товары являются подакцизными? Какие вы знаете исключения?
2. Кто выступает налогоплательщиками акцизов?
3. Перечислите объекты налогообложения акцизами.
4. Как определяется налоговая база по акцизам?
5. Назовите налоговый период по акцизам.
6. Приведите примеры ставок акцизов.
7. Опишите порядок исчисления акцизов.
8. Какие налоговые вычеты применяются при исчислении акцизов?
9. Как производится возмещение акцизов при превышении налоговых вычетов над начисленной суммой акциза?
10. Кто и в каком порядке должен уплачивать авансовый платеж акциза?
11. В какие сроки уплачивается сумма акциза и подается налоговая декларация?
12. Приведите примеры налоговых льгот по акцизам.

### Контрольные задания

1. Организация производит в РФ этиловый спирт. За февраль организация планирует реализовать спирт:

- организациям, не уплачивающим авансовые платежи акциза, в объёме 5 000 л;
- организациям, уплачивающим авансовые платежи акциза, в объёме 10 000 л.

Рассчитайте сумму акциза, которую необходимо уплатить за налоговый период. Укажите сроки уплаты налога и подачи налоговой декларации.

2. Организация занимается производством и реализацией пива в РФ. Приобретено этилового спирта для доведения его доли до нормативного содержания в пиве – 10 л. За март организация планирует реализовать в РФ:

- 1 000 бутылок пива ёмкостью 0,5 л с объёмной долей этилового спирта в пиве 3 %;
- 1 000 бутылок пива ёмкостью 0,5 л с объёмной долей этилового спирта в пиве 9 %.

Рассчитайте сумму акциза, которую предстоит уплатить организации по всем объектам налогообложения за налоговый период. Укажите сроки уплаты налога и подачи налоговой декларации.

3. Организация производит в РФ папиросы. Планируется реализовать в РФ за май 20 000 шт. папирос, расфасованных в пачки по 20 шт. в каждой. Максимальная розничная цена, указанная на пачке, – 100 р.

Рассчитайте сумму акциза, подлежащую уплате за налоговый период. Укажите сроки уплаты налога и подачи налоговой декларации.

### **2.3. Налог на доходы физических лиц**

#### **Налогоплательщики**

Налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) установлен гл. 23 НК РФ.

Налогоплательщики – физические лица, как налоговые резиденты РФ, так и нерезиденты (ст. 207 НК).

Налоговые резиденты РФ – физические лица, находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья. Независимо от фактического времени нахождения в РФ налоговыми резидентами РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и местного самоуправления, командированные на работу за пределы РФ.

#### **Объект налогообложения**

Объект налогообложения – доход, полученный (ст. 209 НК):

- 1) от источников в РФ и за её пределами – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;
- 2) от источников только в РФ – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

#### **Налоговая база**

Налоговая база – денежное выражение доходов (ст. 210 НК).

При этом в налоговой базе учитываются все доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Доходы в натуральной форме учитываются по стоимости полученных товаров, работ, услуг, включая НДС и акцизы (ст. 211 НК).

### **Налоговый период**

Налоговый период по НДФЛ – календарный год (ст. 216 НК).

### **Налоговые ставки**

Основная ставка НДФЛ – 13 %. Иные ставки применяются в особых случаях.

По ставке 35 % облагаются, например:

– стоимость выигрышей и призов, получаемых в конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4 000 р.;

– процентные доходы по вкладам в банках, находящихся на территории РФ – в части превышения суммы процентов, начисленной в соответствии с договором, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5 процентных пунктов, а по вкладам в иностранной валюте – исходя из 9 % годовых;

– суммы экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств в рублях – в части превышения суммы процентов за пользование этими средствами, исчисленной исходя из  $\frac{2}{3}$  ставки рефинансирования ЦБ РФ на дату фактического получения дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора; а по заемным средствам в иностранной валюте – исходя из 9 % годовых.

По ставке 30 % облагаются доходы физических лиц – нерезидентов, за исключением нижеследующих. Доходы, получаемые нерезидентами в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, облагаются по ставке 15 %. В то же время доходы от осуществления трудовой деятельности по найму в РФ на основании патента, а также доходы высококвалифицированных иностранных специалистов (если им выплачивается доход от 2 млн р. в год<sup>1</sup>) облагаются по ставке 13 %.

---

<sup>1</sup> О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : закон Российской Федерации от 25.07.2002 № 115-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 201.11.2017)

### **Порядок исчисления**

НДФЛ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (ст. 225 НК). Для налогоплательщиков, получающих доходы, которые облагаются по ставке 13 %, предусмотрены налоговые вычеты, в т. ч. стандартные, социальные, имущественные, профессиональные и некоторые другие (п. 3 ст. 210 НК). В отношении доходов от долевого участия налоговые вычеты не применяются. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, облагаемых по ставке 13 %, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю и на следующий налоговый период указанная разница не переносится.

В случае осуществления налогоплательщиком в субъекте РФ по месту своего учета предпринимательской деятельности, в отношении которой установлен торговый сбор, он имеет право уменьшить сумму НДФЛ, исчисленную по ставке 13 %, на сумму торгового сбора, уплаченного в этом налоговом периоде (п. 5 ст. 225 НК).

**Стандартные налоговые вычеты** (ст. 218 НК) предоставляются путём ежемесячного уменьшения налоговой базы на суммы:

- 1) 3 000 р., например, следующим лицам:
  - получившим или перенесшим лучевую болезнь, в связи с катастрофой на Чернобыльской АЭС;
  - инвалидам военных операций по защите страны.
- 2) 500 р., например, следующим лицам:
  - Героям России, Советского Союза;
  - участникам Великой отечественной войны;
  - гражданам, выполнявшим интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

Если налогоплательщик имеет право на первый и второй вычеты, то ему предоставляется только первый.

- 3) 1 400 р. – на первого ребенка, 1 400 р. – на второго ребенка, 3 000 р. – на третьего и каждого последующего ребенка следующим лицам: каждому родителю, супруге или супругу родителя, усыновителю, опекуну, попечителю, приемному родителю, супруге или супругу приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок.

Вычет предоставляется:

- для каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а для каждого учащегося дневной формы обучения – в возрасте до 24 лет;
- до месяца, в котором доход налогоплательщика (за исключением дивидендов), исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 350 000 р.;
- в двойном размере единственному родителю до вступления в брак либо, если один из родителей (приемных родителей) откажется от получения налогового вычета в пользу другого;
- независимо от предоставления первых двух стандартных вычетов.

На каждого ребенка-инвалида вычет предоставляется в сумме 12 000 р. (6 000 р. – для опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супруги) приемного родителя).

Рассмотренные стандартные налоговые вычеты предоставляются одним из работодателей, по выбору налогоплательщика, на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычеты.

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

- 1) в сумме, перечисленной на благотворительные цели, но не более 25 % дохода, полученного за год;
- 2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за своё обучение в образовательных учреждениях РФ;
- 3) в сумме, уплаченной за обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения, но не более 50 000 р. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя);
- 4) в сумме, уплаченной за своё лечение, а также за лечение супруга (супруги), своих родителей, своих детей или подопечных в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ, и в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнями медицинских услуг и лекарственных средств, утвержденными Правительством РФ). Лекарственные средства должны быть назначены лечащим врачом и приобретены налогоплательщиком за счет собственных средств;
- 5) в сумме уплаченных пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу членов семьи, а также близких родственников в соответствии с Семейным кодексом РФ и т. д.

Социальные налоговые вычеты, кроме первого, предоставляются в совокупном размере не более 120 000 р. за год. Исключение составляют расходы: на обучение детей – 50 000 р., а по дорогостоящим видам лечения в соответствии с перечнем правительства РФ в медицинских учреждениях РФ сумма вычета не ограничивается.

Для получения социальных налоговых вычетов необходимо направить письменное заявление, налоговую декларацию, а также документы, подтверждающие право на вычеты, в налоговый орган по окончании года. Социальные налоговые вычеты на обучение, лечение и пенсионные взносы, указанные в пп. 2, 3, 4, 5 приведенного выше перечня, могут быть предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении с письменным заявлением к работодателю вместе с документами, подтверждающими его право на получение вычетов от налогового органа.

Воспользоваться социальными налоговыми вычетами можно в течение трех лет после окончания соответствующего налогового периода. Возврат налогоплательщику налога производится в течение одного месяца со дня подачи им заявления (п. 7 ст. 78 НК).

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

1) при продаже имущества, а также долей в нем, доли в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества и т. д.;

2) в размере выкупной стоимости земельного участка и расположенного на нём объекта недвижимости, полученной налогоплательщиком в случае изъятия имущества для государственных нужд или муниципальных нужд;

3) в размере расходов на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилых домов, квартир, комнат, а также земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, или на которых расположены купленные жилые дома, в т. ч. на приобретение долей в них, но не более 2 000 000 р.;

4) в сумме расходов на погашение процентов по кредитам, которые были потрачены на цели, указанные в п. 3, но не более 3 000 000 р. и только в отношении одного объекта недвижимости.

Если имущественные налоговые вычеты, предусмотренные в пп. 3 и 4 (расходы на приобретение имущества и на погашение процентов по кредитам), не были использованы полностью в одном налоговом периоде, то их остаток переносится на следующие налоговые периоды до полно-

го их использования. Повторное предоставление указанных вычетов не допускается. Кроме того, имущественные вычеты, указанные в пп. 3 и 4, не предоставляются в части расходов, покрываемых за счёт средств работодателей или иных лиц, средств материнского капитала, средств бюджетов бюджетной системы РФ, а также в случаях, если сделка купли-продажи совершается между взаимозависимыми физическими лицами.

При продаже имущества имущественный налоговый вычет предоставляется с учётом следующих особенностей:

1) вычет предоставляется в сумме не более 1 000 000 р., полученной в виде доходов от продажи жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков, земельных участков или доли в них, а также в сумме не более 250 000 р., полученной от продажи иного недвижимого имущества.

Данные ограничения действуют для объектов, находившихся в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества.

Минимальный предельный срок владения составляет 3 года для объектов недвижимого имущества (ст. 217.1 НК), полученных в порядке приватизации, наследования или дарения от физического лица, признаваемого членом семьи или близким родственником в соответствии с Семейным кодексом РФ, а также имущества, полученного по договору пожизненного содержания с иждивением. В иных случаях минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет 5 лет.

В случае, если доход налогоплательщика от продажи недвижимого имущества меньше, чем его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, в котором имущество было продано, умноженная на 0,7, то для расчета НДФЛ данный доход принимается равным кадастровой стоимости этого объекта по состоянию на 1 января года, в котором имущество было продано, умноженной на 0,7;

2) вместо получения вычета налогоплательщик вправе уменьшить свои доходы на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

3) при реализации имущества, находящегося в общей долевой собственности, размер вычета определяется пропорционально доле каждого владельца;

4) при реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности, размер вычета распределяется между совладельцами по договоренности между ними;

5) вычет не предоставляется, если доходы получены от продажи имущества, которое использовалось в предпринимательской деятельности, либо от реализации ценных бумаг.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании налогового периода. При этом вычеты 3 и 4 могут быть предоставлены работодателем до окончания налогового периода. В этом случае необходимо обратиться к работодателю с письменным заявлением вместе с документами, подтверждающими право на получение вычетов от налогового органа.

**Профессиональные налоговые вычеты** (ст. 221 НК) предоставляются определенным лицам в сумме расходов, связанных с получением ими доходов, при наличии подтверждающих документов. Например, индивидуальным предпринимателям, частным нотариусам, адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, лицам, занимающимся частной практикой или получающим доходы от выполнения работ по договорам гражданско-правового характера, а также лицам, которые получают авторские вознаграждения. К профессиональным налоговым вычетам относятся также расходы на уплату налогов, за исключением НДФЛ, а также суммы страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование. Профессиональные налоговые вычеты предоставляются на основании заявления, направленного налоговому агенту, а при его отсутствии – после подачи налоговой декларации по окончании года.

### **Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами**

Налоговый агент, который выплачивает доходы налогоплательщику, обязан исчислить, удержать и уплатить сумму НДФЛ (ст. 226 НК).

Исчисление налога производится на дату фактического получения дохода нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом в зачёт идёт сумма НДФЛ, удержанная в предыдущие месяцы текущего налогового периода. Так облагаются налогом все доходы, начисленные налогоплательщику (за исключением доходов от долевого участия в организации), в отношении которых применяется ставка 13 %. Расчет налога по доходам, в отношении которых применяются иные ставки, а также по доходам от долевого участия в организации производится налоговым агентом отдельно по каждой сумме таких доходов, начисленных налогоплательщику.

Удержание НДФЛ производится из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Налог допускается удерживать только за счет денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику. При этом сумма налога не может превышать 50 % дохода, выплачиваемого налогоплательщику. Такая ситуация может возникнуть при выплате части доходов в натуральной форме.

НДФЛ необходимо перечислить не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода. При выплате пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и доходов в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

Налоговые агенты представляют в налоговые органы по месту своего учета (ст. 230 НК):

- по итогам налогового периода – сведения о доходах физических лиц и суммах НДФЛ, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ за истекший период, – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим;

- за первый квартал, полугодие и девять месяцев – расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, а за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Указанные сведения и расчёты представляются в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При численности работников до 25 человек сведения могут быть представлены на бумажных носителях.

### **Порядок и сроки уплаты налога индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой**

Особый порядок исчисления и уплаты НДФЛ установлен для индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой (адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, нотариусы, занимающиеся частной практикой) (ст. 227 НК). Они рассчитывают налог самостоятельно при подаче налоговой декларации. При этом убытки прошлых лет не уменьшают налоговую базу.

По итогам налогового периода налог уплачивают до 15 июля. В течение года они уплачивают авансовые платежи, которые рассчитывают для них налоговые органы.

Авансовые платежи уплачиваются по налоговым уведомлениям:

- 1) за январь-июнь – не позднее 15 июля в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- 2) за июль-сентябрь – не позднее 15 октября в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- 3) за октябрь-декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Порядок расчета зависит от того, осуществлял налогоплательщик деятельность в прошлом году или нет. В случае если налогоплательщик осуществлял деятельность в прошлом году, то расчёт производится на основании дохода, полученного за прошлый год с учетом налоговых вычетов. В противном случае, расчет производится на основании предполагаемого дохода, который был указан в декларации, на текущий налоговый период.

В случае появления у рассматриваемых налогоплательщиков новых доходов им необходимо представить налоговую декларацию в 5-тидневный срок по истечении месяца со дня их появления. В случае значительного увеличения или уменьшения дохода (более чем на 50 %) они обязаны представить новую декларацию с указанием предполагаемого дохода. В случае прекращения деятельности они обязаны представить декларацию о полученных доходах в 5-тидневный срок со дня её прекращения (ст. 229 НК). В этом случае налог уплачивается в течение 15 дней с момента подачи декларации.

### **Налоговая декларация**

Налоговая декларация подаётся до 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 229 НК). Налоговую декларацию подают, например, следующие физические лица:

- 1) индивидуальные предприниматели – по доходам от предпринимательской деятельности;
- 2) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся в законодательственном порядке частной практикой, – по доходам от такой деятельности;
- 3) получающие вознаграждения от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды имущества;

4) продавшие своё имущество, принадлежавшее им на праве собственности, за исключением случаев, когда доходы от его реализации не подлежат налогообложению;

5) налоговые резиденты, получающие доходы от источников за пределами РФ, за исключением российских военно-служащих, проходящих службу за границей;

6) получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей и азартных игр, за исключением выигрышей, выплачиваемых в букмекерской конторе или тотализаторе;

7) получающие доходы в порядке дарения от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, за исключением тех случаев, когда такие доходы не подлежат налогообложению.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими доходы за налоговый период, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы НДФЛ, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы НДФЛ, подлежащие уплате, доплате или возврату по итогам налогового периода. Налогоплательщики вправе не указывать в налоговой декларации доходы, не подлежащие налогообложению, а также доходы, при получении которых налог был полностью удержан налоговыми агентами, если это не препятствует получению налоговых вычетов.

### **Налоговые льготы**

Не подлежат налогообложению (ст. 217 НК):

- 1) государственные пособия, пенсии и стипендии;
- 2) доходы, получаемые от продажи продукции животноводства и растениеводства, выращенной в личных подсобных хозяйствах в РФ;
- 3) доходы, получаемые от реализации заготовленных физическими лицами дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов и других пригодных для употребления в пищу лесных ресурсов, недревесных лесных ресурсов для собственных нужд;
- 4) доходы, не превышающие 4 000 р., полученные по каждому из следующих оснований, за налоговый период, например, в виде:
  - стоимости подарков, полученных от организаций или индивидуальных предпринимателей;
  - суммы материальной помощи, полученной от работодателя;

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

– возмещения или оплаты работодателями своим работникам, их супругам, родителям, детям (в т. ч. усыновленным), подопечным (в возрасте до 18 лет), бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) лекарственных препаратов, назначенных им лечащим врачом;

5) доходы, 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;

б) доходы, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев. При этом указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ (супругами, родителями и детьми, в т. ч. усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

### **Контрольные вопросы**

1. Кто выступает налогоплательщиками НДФЛ?
2. Что является объектом налогообложения НДФЛ?
3. Как определить налоговую базу по НДФЛ? Что в нее входит?
4. Назовите налоговый период по НДФЛ.
5. Какие налоговые ставки НДФЛ вы знаете? Приведите случаи их использования.
6. Объясните порядок исчисления НДФЛ.
7. Какие стандартные налоговые вычеты применяются при расчете НДФЛ? Опишите порядок их использования.
8. Какие социальные налоговые вычеты применяются при расчете НДФЛ? Опишите порядок их использования.
9. Какие имущественные налоговые вычеты применяются при расчете НДФЛ? Опишите порядок их использования.

10. Расскажите о порядке и сроках уплаты НДФЛ налоговыми агентами.
11. Расскажите о порядке и сроках уплаты НДФЛ индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой.
12. Кто и в каком порядке подает налоговую декларацию по НДФЛ?
13. Приведите примеры налоговых льгот по НДФЛ.

### **Контрольные задания**

1. Организация начислила работнику заработную плату в сумме 50 000 р. и выплатила ее в сентябре двумя равными долями: 5 и 20 числа. У работника на иждивении находится двое детей.

Рассчитайте сумму налога на доходы физических лиц за налоговый период. Укажите сроки уплаты налога.

2. Работающий налогоплательщик в течение одного налогового периода оплатил стоимость года своего обучения в учреждении высшего образования, имеющем лицензию, в сумме 100 000 р.

Право на другие налоговые вычеты по НДФЛ у налогоплательщика нет.

Определите сумму налога на доходы физических лиц, которую вернет государство в качестве налогового вычета за один налоговый период.

3. Работающий налогоплательщик в течение одного налогового периода оплатил стоимость года обучения своего 20-летнего сына по очной форме в учреждении высшего образования, имеющем лицензию, в сумме 100 000 р.

Право на другие налоговые вычеты по НДФЛ у налогоплательщика нет.

Определите сумму налога на доходы физических лиц, которую вернет государство в качестве налогового вычета за один налоговый период.

4. Работающий налогоплательщик в течение одного налогового периода оплатил стоимость медицинских услуг в медицинских организациях РФ, имеющих лицензии, для своих детей:

- 18-летнего сына – 10 000 р.;
- 21-летнего сына – 5 000 р.

Определите сумму налога на доходы физических лиц, которую вернет государство в качестве налогового вычета за один налоговый период по указанным основаниям.

5. Организация начислила работнику заработную плату за год в сумме 500 000 р. Кроме этого налогоплательщику была начислена материальная помощь на сумму 10 000 р.

Право на налоговые вычеты по НДФЛ, не подразумеваемые условием задачи, у налогоплательщика нет.

Рассчитайте сумму налога на доходы физических лиц, которую должна была уплатить организация с доходов налогоплательщика за налоговый период.

## 2.4. Налог на прибыль организаций

### Налогоплательщики

Налог на прибыль организаций установлен гл. 25 НК РФ.

Налогоплательщики (ст. 246 НК):

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства или получающие доходы от источников в России (ст. 246 НК).

### Объект налогообложения

Объект налогообложения (ст. 247 НК) – прибыль.

Прибылью с целью налогообложения признаётся:

- 1) для российских организаций – разница между доходами и расходами;
- 2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, – разница между доходами и расходами;
- 3) для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в РФ (например, дивиденды, доходы от реализации недвижимого имущества, акций (ст. 309 НК)).

### Налоговая база

Налоговая база (ст. 274 НК) – денежное выражение прибыли.

Прибыль определяется нарастающим итогом с начала года. Если получен убыток, то налоговая база равна нулю. Налогоплательщики, получившие убыток, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы, т. е. перенести убыток на будущее (ст. 283 НК). В период с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2020 г. налоговая база по налогу за текущий отчетный (налоговый) период не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50 %.

При реализации амортизируемого имущества прибыль (убыток) определяется как разница между выручкой и остаточной стоимостью, с учётом расходов, связанных с его реализацией (ст. 268 НК). Если в результате rea-

лизации амортизируемого имущества получен убыток, то он включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации за период эксплуатации (ст. 257 НК). Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. Первоначальная стоимость амортизируемого имущества не включает в себя суммы НДС и акцизов (ст. 257 НК).

### **Налоговый и отчетные периоды**

Налоговый период (ст. 285 НК) – календарный год.

Отчетные периоды – первый квартал, полугодие и девять месяцев.

При этом у плательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами являются каждый месяц года.

### **Налоговые ставки**

Основная налоговая ставка установлена в размере 20 %. При этом сумма налога, исчисленная по ставке 2 % (3 % в 2017–2020 гг.), зачисляется в федеральный бюджет, а по ставке 18 % (17 % в 2017–2020 гг.) – в соответствующие бюджеты субъектов РФ. Ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом данная ставка не может быть ниже 13,5 % (12,5 % в 2017–2020 гг.). Например, налоговая ставка 13,5 % (12,5 % в 2017–2020 гг.) в части сумм, зачисляемых в бюджет Хабаровского края, применяется для:

- субъектов инвестиционной деятельности, реализующих инвестиционные проекты по созданию на территории края производственных объектов (за исключением объектов, которые используются при оказании брокерских и иных посреднических услуг);
- организаций, обособленных структурных подразделений организаций (лизингодателей), осуществляющих лизинговую деятельность по при-

обретению оборудования (предметов лизинга) в рамках реализации инвестиционных проектов по созданию производственных объектов.

По ставке налога 0 % облагается прибыль, например:

- сельскохозяйственных товаропроизводителей и рыбохозяйственных организаций от деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной ими собственной сельскохозяйственной продукции;

- образовательных и медицинских организаций;

- организаций, осуществляющих социальное обслуживание граждан;

- организаций, осуществляющих туристско-рекреационную деятельность на территории Дальневосточного федерального округа;

- Центрального банка РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке РФ».

Доходы в виде дивидендов облагаются по следующим ставкам. Дивиденды, полученные:

- 1) российскими организациями при условии владения ими 50 % долей в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации облагаются по ставке 0 %;

- 2) российскими организациями от российских и иностранных организаций – по ставке 13 %;

- 3) иностранными организациями от российских организаций – по ставке 15 %.

По налоговой ставке 15 % облагаются доходы в виде процентов по следующим видам ценных бумаг:

- государственным ценным бумагам государств – участников Союзного государства;

- государственным ценным бумагам субъектов РФ и муниципальным ценным бумагам;

- облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г.;

- облигациям российских организаций (за исключением облигаций иностранных организаций, признаваемых налоговыми резидентами РФ), которые признаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, номинированным в рублях и эмитированным в период с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2021 г. включительно.

По ставке 9 % облагаются доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.

Налоговая ставка в размере 30 % установлена в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права на которые учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, установлены в следующих размерах:

- 10 % – от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок;
- 20 % – с остальных доходов.

### **Порядок исчисления**

При определении доходов из них исключаются суммы косвенных налогов (НДС, акцизы) (ст. 248 НК). Доходы определяются на основании первичных и других документов, подтверждающих полученные доходы, а также документов налогового учёта.

Доходы делятся на две группы:

- 1) Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) Внереализационные доходы.

Доходы от реализации – это выручка от реализации товаров, как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав (ст. 249 НК). Выручка от реализации определяется с учётом всех поступлений, которые выражены как в денежной, так и в натуральной формах.

Внереализационными доходами признаются доходы, не относящиеся к доходам от реализации (ст. 250 НК).

Примеры внереализационных доходов:

- от долевого участия в других организациях;
- от сдачи имущества в аренду;
- в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней, иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;
- в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту и т. д.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату признания доходов (ст. 271 НК). Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены сделки с учетом положений статьи 105.3 НК РФ.

При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы: (ст. 251 НК):

- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- средства, полученные по договорам кредита и займа, а также суммы, полученные в погашение таких заимствований;
- в виде имущества, имущественных или неимущественных прав, которые получены в виде взносов в уставный капитал;
- средства, полученные из бюджета и внебюджетных фондов в виде процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных налогов и сборов;
- в виде средств, полученных казёнными учреждениями от оказания услуг (выполнения работ);

- в виде имущества и имущественных прав, полученных по концессионному соглашению;
- в виде стоимости эфирного времени и печатной площади, безвозмездно полученных налогоплательщиками в соответствии с законодательством РФ о выборах и референдумах и т. д.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщика, а в определённых случаях – убытки (ст. 252 НК). Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, которые оформлены в соответствии с законодательством РФ, либо документами, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в т. ч. таможенная декларация, приказ о командировке, проездные документы и т. п.). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены с целью получения дохода. Расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ.

Расходы делятся на две группы:

- 1) Расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) Внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, в свою очередь подразделяются на (ст. 253 НК):

- 1) материальные расходы – например, на приобретение сырья, материалов, инструментов, спецодежды, топлива, воды, энергии, расходуемых на технологические цели, расходы на отопление зданий (ст. 254 НК);
- 2) расходы на оплату труда – суммы, начисленные по тарифным ставкам и должностным окладам, начисления стимулирующего характера, в т. ч. премии и надбавки за профессиональное мастерство и т. д. (ст. 255 НК);
- 3) суммы начисленной амортизации.

Налогоплательщик вправе выбрать один из двух методов начисления амортизации: линейный или нелинейный (ст. 259 НК). Выбранный метод закрепляется в учётной политике организации. Изменение метода допускается с начала года. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный не чаще одного раза в 5 лет. Вне зависимости

от выбранного метода линейный метод применяется для имущества, входящего в амортизационные группы с 8-й по 10-ю (срок полезного использования такого имущества свыше 20 лет).

Сумма амортизации определяется ежемесячно. Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации. Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) при применении нелинейного метода. При применении линейного метода амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества;

4) прочие расходы – например, суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, арендные платежи, расходы на рекламу, командировки, на представительские расходы и т. д. (ст. 264 НК).

Примеры внереализационных расходов:

- на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества, включая амортизацию по этому имуществу;
- штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причинённого ущерба;
- проценты по долговым обязательствам любого вида;
- на услуги банков, включая услуги, связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в т. ч. систем «клиент-банк»;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств;
- связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей.

Ко внереализационным приравниваются следующие расходы (убытки):

- убытки прошлых лет, выявленные в текущем периоде;
- суммы безнадежных долгов;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены;

– потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией их последствий;

– убытки по сделке уступки права требования в порядке.

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы: (ст. 270 НК):

– суммы начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

– пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет или в государственные внебюджетные фонды РФ;

– взносы в уставный капитал;

– суммы налога на прибыль организаций, а также суммы платежей за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы загрязняющих веществ в составе сточных вод в водные объекты, осуществляемые с превышением нормативов допустимых сбросов, за размещение отходов производства и потребления с превышением установленных лимитов на их размещение;

– расходы по приобретению или созданию амортизируемого имущества;

– средства или иное имущество, как переданные по договорам кредита и займа, так и направленные в погашение таких заимствований;

– суммы НДС и акцизов, предъявленные покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также суммы торгового сбора;

– суммы материальной помощи работникам;

– имущество или имущественные права, переданные в качестве задатка или залога и т. д.

Налог на прибыль определяется как соответствующая налоговой ставке доля от налоговой базы (ст. 286 НК).

В течение отчетных периодов организации уплачивают ежемесячные авансовые платежи. Сумма ежемесячного авансового платежа в первом квартале принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа в последнем квартале предыдущего года. Сумма ежемесячного авансового платежа во втором квартале принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленной за первый отчетный период текущего года. Сумма ежемесячного авансового платежа в третьем квартале принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, расчи-

танной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала. Сумма ежемесячного авансового платежа в четвертом квартале принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия. Если рассчитанная таким образом сумма отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. Для этого необходимо уведомить налоговый орган до начала налогового периода до 31 декабря. Новые организации начинают уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации.

По итогам каждого отчетного и налогового периода исчисляется сумма авансового платежа исходя из ставки и прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала года. Сумма квартальных авансовых платежей определяется с учётом уплаченных в течение года ежемесячных авансовых платежей.

Только квартальные авансовые платежи уплачивают: организации, у которых доходы от реализации не превышали в среднем 15 млн р. за квартал, а также бюджетные и автономные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, и т. д. Авансовые платежи не платят: театры, музеи, библиотеки и концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями.

### **Порядок и сроки уплаты**

Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются не позднее 28-го числа каждого месяца отчетного периода (ст. 287 НК). Однако плательщики, которые рассчитывают авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, уплачивают их не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем. Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28 дней со дня его окончания. Налог уплачивается по истечении налогового периода до 28 марта. Налог, удержанный при выплате процентов и дивидендов, перечисляется в бюджет налоговым агентом не позднее дня, следующего за днём их выплаты.

Независимо от того есть ли у налогоплательщика прибыль, он обязан представлять в налоговые органы налоговые декларации по итогам каждого отчетного и налогового периода. Налогоплательщики представляют налоговые декларации, а налоговые агенты – налоговые расчеты не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода (ст. 289 НК). Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные им для уплаты авансовых платежей. По итогам налогового периода налоговые декларации и налоговые расчеты представляются до 28 марта.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите налогоплательщиков налога на прибыль организаций.
2. Что является объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций?
3. Как определить налоговую базу по налогу на прибыль организаций?
4. Назовите налоговый и отчетные периоды по налогу на прибыль организаций.
5. Какие ставки налога на прибыль организаций вы знаете? Приведите случаи их применения.
6. Опишите порядок исчисления налога на прибыль организаций.
7. Какие доходы включаются и не включаются в налоговую базу?
8. Какие расходы включаются и не включаются в налоговую базу?
9. Кто в каком порядке исчисляет авансовые платежи по налогу на прибыль организаций?
10. В какие сроки уплачиваются авансовые платежи и сумма налога на прибыль организаций?
11. Кто и когда подает налоговые декларации и налоговые расчеты?

### **Контрольные задания**

1. Организация находится на общем режиме налогообложения. Доходы организации за налоговый период составили 59 млн р., в т. ч. НДС – 9 млн р.  
Расходы организации за налоговый период составили 47,2 млн р., в т. ч. НДС – 7,2 млн р.  
Сумма уплаченных авансовых платежей по налогу на прибыль организаций за налоговый период – 1 млн р.

Рассчитайте сумму налога на прибыль организаций, которую необходимо уплатить организации за налоговый период.

2. Организация находится на общем режиме налогообложения.

Выручка от реализации промышленного оборудования составила 11 800 000 р., в т. ч. НДС – 1 800 000 р.

Цена приобретения промышленного оборудования – 9 440 000 р., в т. ч. НДС – 1 440 000 р.

Сумма начисленной амортизации к моменту реализации промышленного оборудования – 100 000 р.

Рассчитайте сумму налога на прибыль организаций, которую необходимо уплатить организации.

3. Организация находится на общем режиме налогообложения.

Суммы по хозяйственным операциям (без НДС):

- выручка от реализации произведенных товаров – 20 000 000 р.;
- выручка от сдачи имущества в аренду – 100 000 р.;
- получен кредит – 300 000 р.;
- материальные расходы – 10 000 000 р.;
- расходы на оплату труда – 3 000 000 р.;
- страховые взносы в государственные внебюджетные фонды – 900 000 р.;
- сумма начисленной амортизации – 20 000 р.;
- расходы на эксплуатацию системы «клиент-банк» – 10 000 р.;
- уплачена налоговая санкция – 5 000 р.
- уплаченные авансовые платежи по налогу на прибыль организаций за налоговый период – 500 000 р.

Рассчитайте сумму налога на прибыль организаций, которую необходимо уплатить организации за налоговый период.

4. Организация находится на общем режиме налогообложения.

Налог на прибыль организаций по итогам полугодия составил 6 500 000 р.

Сумма авансовых платежей за первый квартал налогового периода составила 3 000 000 р.

Рассчитайте суммы авансовых платежей по налогу на прибыль организаций, подлежащие уплате организацией:

- 1) в течение второго квартала;
- 2) по итогам полугодия.

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

### **Плательщики сборов**

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (далее в этом пункте – сборы) установлены гл. 25.1 НК РФ.

Плательщики сборов (ст. 333.1 НК):

1) за пользование объектами животного мира – организации и физические лица, в т. ч. индивидуальные предприниматели, получающие разрешение на добычу объектов животного мира на территории РФ;

2) за пользование объектами водных биологических ресурсов – организации и физические лица, в т. ч. индивидуальные предприниматели, получающие разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Не являются плательщиками представители коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока России (по перечню, утверждаемому Правительством РФ), а также лица, постоянно проживающие в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования. Такое право распространяется только на количество (объем) объектов животного мира и водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд указанных лиц, в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности. При этом им устанавливаются лимиты использования объектов животного мира, а также лимиты и квоты на добычу (вылов) водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд.

### **Объекты обложения**

Объекты обложения (ст. 333.2 НК):

1) изъятие объектов животного мира из среды их обитания на основании разрешения;

Разрешение на добычу охотничьих ресурсов в общедоступных охотничьих угодьях выдается Министерством природных ресурсов Хабаровского

края. В разрешении указываются сведения об охотнике, его охотничьем билете, о добываемых охотничьих ресурсах и об их количестве, а также о сроках и месте охоты<sup>1</sup>. За выдачу разрешения взимается госпошлина в размере 650 р. (п. 96 ст. 333.33 НК).

2) изъятие объектов водных биологических ресурсов из среды их обитания на основании разрешения, в т. ч. объекты водных биологических ресурсов, подлежащие изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова.

Разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов выдает территориальный орган Федерального агентства по рыболовству. В разрешении указываются: сведения о лицах, которым предоставлены в пользование водные биоресурсы, о судне, которое осуществляет рыболовство, о районе лова, виды биоресурсов, квоты на их добычу, способы и сроки добычи<sup>2</sup>. За выдачу разрешения взимается госпошлина для организаций – 800 р., для физических лиц – 350 р. (п. 97 ст. 333.33 НК).

### **Ставки сбора за пользование объектами животного мира**

Ставка сбора равна нулю, если изъятие объектов животного мира осуществляется в следующих целях:

1) охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого с разрешения уполномоченного органа исполнительной власти;

2) изучения запасов, в научных целях в соответствии с законодательством РФ.

Рассмотрим примеры других ставок сбора за пользование объектами животного мира. Ставки установлены в рублях за одно животное (ст. 333.3 НК), табл. 1.

---

<sup>1</sup> Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : закон Российской Федерации от 24.07.2009 N 209-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2017)

<sup>2</sup> О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов : закон Российской Федерации от 20.12.2004 № 166-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2017)

Таблица 1

**Ставки сбора за пользование объектами животного мира**

<b>Объект животного мира</b>	<b>Ставка сбора за одно животное, р.</b>
Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6 000
Медведь (остальные виды)	3 000
Благородный олень, лось	1 500
Пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, россомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Глухарь, глухарь каменный, харза, улар кавказский	100
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Европейская норка, енот-полоскун, саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, погоньш, камышница	20

За изъятие молодняка диких копытных животных (в возрасте до 1 года) ставки сборов установлены в размере 50 % от основных ставок.

**Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов**

Рассмотрим примеры ставок сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов. Для них ставки установлены в рублях за одну тонну, табл. 2. При этом ставки указанных сборов для морских млекопитающих установлены отдельно, табл. 3.

Таблица 2

**Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов (кроме морских млекопитающих)**

<b>Объект водных биологических ресурсов</b>	<b>Ставка сбора за 1 т, р.</b>
Краб камчатский, синий	35 000
Трепанг	30 000
Нерка (Дальневосточный бассейн)	20 000
Трубач	12 000

Окончание табл. 2

Угорь (Дальневосточный бассейн)	10 000
Морской гребешок	9 000
Атлантический лосось (сёмга) (Северный бассейн)	7 500
Палтус черный	7 000
Морской еж серый	6 000
Осетровые	5 500
Креветка гребенчатая	5 000
Кижуч (Дальневосточный бассейн)	4 000
Палтус (Дальневосточный бассейн)	3 500
Кета амурская осенняя	3 000
Морской окунь	1 500
Осьминоги	1 000
Терпуг	750
Тунец	600
Корюшка (Северный бассейн)	200
Сайра	150
Водоросли	10

Таблица 3

**Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов – морских млекопитающих**

<b>Вид морских млекопитающих</b>	<b>Ставка сбора за 1 т, р.</b>
Касатка и другие китообразные, кроме белухи	30 000
Белуха	7 000
Тихоокеанский морж	1 500
Морской котик, морской заяц, нерпа, тюлень	10

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов равны нулю, если пользование такими объектами осуществляется при рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов, в научно-исследовательских и контрольных целях.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством РФ, а также для российских рыбохозяйственных организаций, в т. ч. рыболовецких артелей (колхозов), устанавливаются в размере 15 % от основных ставок.

Рыбохозяйственными организациями признаются организации, осуществляющие рыболовство или производство рыбной и иной продукции

из водных биологических ресурсов (в т. ч. на судах рыбопромыслового флота, используемых на основании договоров фрахтования) и реализующие эти уловы и продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации таких организаций доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов или произведенной из них продукции составляет не менее 70 %.

Для индивидуальных предпринимателей, соответствующих критериям, предусмотренным для рыбохозяйственных организаций, ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 15 % от основных ставок.

### **Порядок исчисления**

Сумма сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого такого объекта, как произведение их количества и ставки сбора, установленной на дату начала срока действия разрешения (ст. 333.4 НК).

### **Порядок и сроки уплаты**

Сумма сбора за пользование объектами животного мира уплачивается при получении разрешения по месту нахождения выдавшего его органа. По истечении срока действия разрешения на добычу объектов животного мира организации и индивидуальные предприниматели могут обратиться в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанное разрешение, за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным разрешениям. Заявление о зачете или возврате излишне уплаченной суммы может быть подано в течение 3 лет со дня её уплаты (п. 7 ст. 78 НК).

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается в виде разового и регулярных взносов. Разовый взнос составляет 10 % от общей суммы сбора и уплачивается при получении разрешения. Оставшаяся часть сбора платится равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения ежемесячно не позднее 20-го числа.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, уплачивается в виде единовременного взноса не позднее 20-

го числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения.

Уплата сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов производится:

1) физическими лицами (кроме индивидуальных предпринимателей) – по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;

2) организациями и индивидуальными предпринимателями – по месту своего учета.

Организации и индивидуальные предприниматели в течение 10 дней после получения разрешений представляют в налоговый орган сведения о полученных разрешениях и суммах сбора по ним (ст. 333.7 НК). Указанные сведения по разрешению на добычу объектов животного мира направляются ими в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего разрешение, а по разрешениям на добычу (вылов) водных биологических ресурсов – в налоговые органы по месту своего учёта. Организации и индивидуальные предприниматели представляют сведения о количестве объектов водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию в качестве разрешенного прилова на основании соответствующего разрешения, в налоговые органы по месту своего учёта не позднее сроков уплаты единовременного взноса.

Органы, выдающие разрешения, обязаны до 5-го числа каждого месяца представлять в налоговые органы по месту своего учёта сведения о выданных разрешениях, о сумме сбора, подлежащей уплате по каждому разрешению, а также сведения о сроках уплаты сбора (ст. 333.6 НК).

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите плательщиков сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов. Кто не является плательщиками данных сборов?

2. Что является объектами обложения сборами за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов?

3. Приведите примеры ставок сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, в т. ч. для морских млекопитающих.

4. Каков порядок исчисления сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов?

5. Опишите порядок и сроки уплаты сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

6. Какие сведения и в какие сроки подают организации и индивидуальные предприниматели в налоговые органы? Опишите порядок их направления.

7. Какие сведения и в какие сроки подают органы, выдающие разрешения на добычу объектов животного мира и на добычу (вылов) водных биологических ресурсов?

### **Контрольные задания**

1. Организация приобрела 10 июля разрешение на охоту, в котором указаны следующие животные и их количество, подлежащее изъятию из среды их обитания: медведь белогрудый – 1; кабарга – 4; благородный олень – 3; пятнистый олень – 3; сайгак – 6; лось – 2; лань – 5.

При этом в разрешении указано, что один сайгак и одна кабарга изымаются из среды их обитания в научных целях в соответствии с законодательством РФ.

Рассчитайте сумму сбора за пользование объектами животного мира, которую необходимо уплатить организации по всем объектам обложения. Укажите сроки уплаты сбора.

2. Организация приобрела 5 августа разрешение на охоту на кабана, в котором указаны следующее их количество, подлежащее изъятию из среды обитания: кабан – 10 шт., в т. ч. молодняк кабана – 2 шт.

Рассчитайте сумму сбора за пользование объектами животного мира, которую необходимо уплатить организации, и укажите сроки уплаты.

3. Российская рыбохозяйственная организация (доля дохода от реализации её уловов водных биологических ресурсов составляет 90 % в общем доходе организации) приобрела 30 мая разрешение на вылов с 1 июня по 1 сентября морских биоресурсов, в котором указаны следующие их виды и вес, подлежащий изъятию из среды обитания в Дальневосточном бассейне: трубач – 10 т; морской гребешок – 20 т; угорь – 5 т; морской ёж серый – 1 т; кижуч – 10 т; палтус – 15 т; терпуг – 7 т.

Рассчитайте сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, которую необходимо уплатить организации по всем объектам обложения. Укажите порядок и сроки уплаты сбора.

4. Организация, не являющаяся рыбохозяйственной, приобрела 10 июня разрешение на вылов: одной белухи, 5 моржей, 3 морских котиков, 7 морских зайцев, 2 кольчатых нерпы.

Рассчитайте сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, которую необходимо уплатить организации по всем объектам обложения. Укажите порядок и сроки уплаты сбора.

## 2.6. Водный налог

### Налогоплательщики

Водный налог установлен гл. 25.2 НК РФ.

Налогоплательщики – организации и физические лица, в т. ч. индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащее лицензированию в соответствии с законодательством РФ (ст. 333.8 НК).

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса РФ с 1 января 2007 г. Указанные лица вместо водного налога вносят плату за пользование водными объектами (ст. 3 Водного кодекса РФ).

### Объекты налогообложения

Объекты налогообложения водным налогом (ст. 333.9 НК):

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды в гидроэнергетике;
- 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях<sup>1</sup>.

Не признаются объектами налогообложения, например:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые или природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

---

<sup>1</sup> Кошель – плавучее ограждение для брёвен

- забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- использование акватории водных объектов для плавания на судах, в т. ч. на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;
- использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водотранспортного, водопроводного назначения и для целей водоотведения;
- использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;
- пользование водных объектов для обеспечения нужд обороны и безопасности государства;
- забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения, полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;
- использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

### **Налоговая база**

По каждому виду водопользования налоговая база определяется отдельно в отношении каждого водного объекта (ст. 333.10 НК). В случае, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, то налоговая база определяется для каждой налоговой ставки.

Налоговая база определяется следующим образом:

1) при заборе воды – объём воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

Объём воды определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, которые отражаются в журнале первичного учёта использования воды. В случае отсутствия приборов объём воды определяется исходя из времени работы и производительности оборудования. В иных случаях объём воды определяется исходя из норм водопотребления.

2) при использовании акваторий водных объектов (за исключением лесосплава) – площадь предоставленного водного пространства.

Площадь определяется по данным лицензии или договора на водопользование, а в случае отсутствия в них таких данных – по материалам технической и проектной документации.

3) при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики – количество произведенной электроэнергии за налоговый период.

4) при использовании водных объектов для сплава древесины в плотках и кошелях – произведение объёма сплавляемой древесины, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

### **Налоговый период**

Налоговый период по водному налогу – квартал (ст. 333.11 НК).

### **Налоговые ставки**

Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озёр, морей и по экономическим районам (ст. 333.12 НК).

Рассмотрим некоторые ставки налога при заборе воды в пределах установленных лимитов водопользования из поверхностных и подземных водных объектов, а также при заборе морской воды, табл. 4, 5.

Таблица 4

**Ставки водного налога при заборе воды в пределах установленных лимитов  
водопользования**

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м <sup>3</sup> воды, забранной:	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	246	300
Северо-Западный	Волга	294	390
	Западная Двина	288	366
	Нева	258	342
Центральный	Волга	288	360
	Днепр	276	342
	Дон	294	384
Волго-Вятский	Волга	282	336
	Северная Двина	252	312
	Прочие реки и озёра	270	330
Центрально-Черноземный	Днепр	258	318
	Дон	336	402
Поволжский	Волга	294	348
	Дон	360	420
Северо-Кавказский	Дон	390	486
	Кубань	480	570
Уральский	Обь	282	456
	Урал	354	534
Западно-Сибирский	Обь	270	330
	Прочие реки и озёра	276	342
Восточно-Сибирский	Енисей	246	306
	Лена	252	306
	Озеро Байкал и его бассейн	576	678
Дальневосточный	Амур	264	336
	Лена	288	342
Калининградская область	Неман	276	324
	Прочие реки и озёра	288	336

Таблица 5

**Ставки водного налога при заборе морской воды в пределах установленных лимитов водопользования**

Море	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м <sup>3</sup> морской воды
Азовское, Чёрное	14,88
Каспийское	11,52
Балтийское	8,28
Японское	8,04
Охотское	7,68

При заборе воды сверх установленных лимитов водопользования ставки в части такого превышения повышаются в 5 раз. Налогоплательщики, не имеющие средств измерений количества водных ресурсов, забранных из водного объекта, применяют ставку налога с дополнительным коэффициентом 1,1.

Ставка водного налога при заборе воды для водоснабжения населения устанавливается отдельно на каждый год: на 2018 г. – 122, на 2019 г. – 141, на 2020 г. – 162, на 2021 г. – 186, на 2022 г. – 214 р. за 1 тыс. м<sup>3</sup> забранной воды.

Ставка водного налога при добыче подземных вод (за исключением промышленных, минеральных и термальных) в целях их реализации после обработки, подготовки, переработки и упаковки в тару, применяется с коэффициентом 10.

Рассмотрим некоторые ставки водного налога, установленные за использование акваторий поверхностных водных объектов, в т. ч. морей, табл. 6, 7.

Таблица 6

**Ставки водного налога при использовании акватории поверхностных водных объектов (за исключением сплава древесины в плотках и кошелях)**

Экономический район	Налоговая ставка, тыс. р. в год за 1 км <sup>2</sup> используемой акватории
Северо-Кавказский	34,44
Северо-Западный	33,96
Северный	32,16
Уральский	32,04
Дальневосточный	31,32
Центральный	30,84
Восточно-Сибирский	28,20

Таблица 7

**Ставки водного налога при использовании акватории морей**

Море	Налоговая ставка, тыс. р. в год за 1 км <sup>2</sup> используемой акватории
Чёрное	49,80
Азовское	44,88
Каспийское	42,24
Японское	38,52
Охотское	35,28
Чукотское	14,04

Примеры ставок водного налога при использовании водных объектов без забора воды в гидроэнергетике представлены в табл. 8.

Таблица 8

**Ставки водного налога при использовании водных объектов без забора воды в гидроэнергетике**

Бассейн реки	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. кВт·ч произведённой электроэнергии
Енисей	13,70
Ангара	13,20
Волга	9,84
Дон	9,74
Амур	9,24
Реки бассейна Восточно-Сибирского моря	8,52

Некоторые ставки водного налога при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях представлены в табл. 9.

Таблица 9

**Ставки водного налога при использовании водных объектов для лесосплава**

Бассейн реки	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м <sup>3</sup> сплавляемой древесины на каждые 100 км сплава
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	1 705,2
Нева	1 656,0
Лена	1 646,4
Волга	1 636,8
Печора	1 554,0
Амур	1 476,0

Лица, получившие водные объекты в пользование после 1 января 2007 г., вместо водного налога должны вносить плату за пользование водными объектами (ст. 3 Водного кодекса РФ). Ставки платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, собственности субъектов РФ или в собственности муниципальных образований, порядок расчета и взимания указанной платы устанавливаются соответственно Правительством РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления. По водным объектам, находящимся в федеральной собственности, ставки платы установлены Постановлением Правительства РФ от 30.12.2006 № 876 «О ставках платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности».

### **Порядок исчисления**

Сумма водного налога исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки, умноженной на требуемый коэффициент (ст. 333.13 НК).

### **Порядок и сроки уплаты**

Налог уплачивается по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 333.14 НК).

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту их учета. Налогоплательщики – иностранные лица должны представить также копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование в срок, установленный для уплаты налога.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите плательщиков водного налога. Кто ими не являются?
2. Перечислите объекты налогообложения водным налогом.
3. Что не признается объектами налогообложения?

4. Опишите порядок определения налоговой базы водного налога по соответствующим объектам налогообложения.
5. Назовите налоговый период, установленный для водного налога.
6. Приведите примеры ставок водного налога по каждому объекту налогообложения.
7. Как исчисляется водный налог?
8. Укажите сроки уплаты водного налога и подачи налоговой декларации?

### **Контрольные задания**

1. Организация осуществляет забор воды из реки Урал на основании лицензии, полученной в 2005 г. За второй квартал текущего года из поверхностных водных объектов было забрано воды объемом 21 000 м<sup>3</sup>, из подземных водных объектов – 12 000 м<sup>3</sup>. Лимит забора воды из поверхностных водных объектов, установленный в лицензии на квартал, составил 20 000 м<sup>3</sup>, а из подземных водных объектов – 10 000 м<sup>3</sup>.

Рассчитайте сумму водного налога, которую необходимо уплатить организации за налоговый период. Укажите срок уплаты налога.

2. Организация использует акваторию реки Амур для организации отдыха граждан. Имеет лицензию на данный вид водопользования, полученную в 2001 г. Площадь выделенной акватории в соответствии с лицензией составляет 3 км<sup>2</sup>.

Рассчитайте сумму водного налога, которую необходимо уплатить организации за третий квартал. Укажите срок уплаты налога.

3. Организация использует акваторию Японского моря для организации отдыха граждан. Имеет лицензию на данный вид водопользования, полученную в 2003 г. Площадь выделенной акватории в соответствии с лицензией составляет 5 км<sup>2</sup>.

Рассчитайте сумму водного налога, которую необходимо уплатить организации за третий квартал. Укажите срок уплаты налога.

4. Организация эксплуатирует гидроэлектростанцию на основании лицензии, полученной в 2000 г., на реке Ангаре. За четвертый квартал текущего года произведено 2,5 млрд. кВт·ч электроэнергии.

Рассчитайте сумму водного налога, которую необходимо уплатить организации за налоговый период. Укажите срок уплаты налога.

5. Организация сплавляет лес в плотях, буксируемых теплоходами, по реке Волга. Объем сплавляемой древесины по реке за третий квартал текущего года составил 5 000 м<sup>3</sup>. Расстояние сплава – 50 км.

Рассчитайте сумму водного налога, которую необходимо уплатить организации за налоговый период. Укажите срок уплаты налога.

## 2.7. Государственная пошлина

### Плательщики

Государственная пошлина установлена гл. 25.3 НК РФ.

Плательщики – организации и физические лица (ст. 333.17 НК).

Указанные плательщики должны оплатить пошлину в том случае, если:

1) обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ.

Государственная пошлина взимается за совершением в отношении указанных выше лиц юридически значимых действий при обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые в соответствии с законодательными актами РФ, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления уполномочены на их совершение (ст. 333.16 НК). При этом выдача документов и их дубликатов приравнивается к юридически значимым действиям. Указанные органы и должностные лица, за исключением консульских учреждений РФ, не вправе взимать за совершение рассматриваемых юридически значимых действий, иные платежи, за исключением государственной пошлины.

2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, Верховном Суде РФ, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

### Порядок и сроки уплаты

Государственная пошлина уплачивается (ст. 333.18 НК):

1) при обращении в Конституционный Суд РФ, Верховный Суд РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям – до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, административного искового заявления или жалобы;

2) плательщики, выступающие ответчиками в судах, – в течение 10 дней со дня вступления в законную силу решения суда;

3) при обращении за совершением нотариальных действий – до их совершения;

4) при обращении за выдачей документов или их дубликатов – до выдачи документов или дубликатов;

5) при обращении за проставлением апостиля – до проставления апостиля<sup>1</sup>;

6) при обращении за ежегодным подтверждением регистрации судна в Российском международном реестре судов – не позднее 31 марта года, следующего за годом регистрации судна в указанном реестре или за последним годом, в котором было осуществлено такое подтверждение;

7) при обращении за совершением юридически значимых действий – до подачи заявлений на совершение юридически значимых действий либо, если такие заявления поданы в электронной форме, то после подачи указанных заявлений, но до принятия их к рассмотрению.

Государственная пошлина уплачивается непосредственно заинтересованным лицом. Однако в случае если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько лиц, не имеющих права на льготы, то госпошлина уплачивается ими в равных долях. Если среди таких лиц одно или несколько лиц имеют право на освобождение от уплаты государственной пошлины, то её размер уменьшается пропорционально количеству лиц, имеющих льготу. Государственная пошлина не уплачивается в случае внесения изменений в документ для исправления ошибок, допущенных по вине органа или должностного лица, выдавшего документа.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме. Факт уплаты государственной пошлины в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка или соответствующего территориального органа Федерального казначейства, в т. ч. производящего расчеты в электронной форме, о его исполнении. Факт уплаты государственной пошлины в наличной форме подтверждается квитанцией, выданной банком, должностным лицом или кассой органа, в который производилась оплата. Факт уплаты пошлины может подтверждаться также с использованием информации об уплате государственной пошлины, содержащейся в Государственной информационной системе о государственных и муниципальных платежах. При наличии информации в ней дополнительное подтверждение не требуется.

---

<sup>1</sup> Апостиль – квадратный штамп, удостоверяющий подлинность российского документа для других стран

### **Размеры государственной пошлины за совершение нотариальных действий и особенности её уплаты**

За совершение нотариальных действий государственная пошлина уплачивается в следующих размерах, например (ст. 333.24 НК):

1) за удостоверение договоров купли-продажи и залога доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью:

1.1) до 1 000 000 р. – 0,5 % от суммы договора, но не менее 1 500 р.;

1.2) от 1 000 001 р. до 10 000 000 р. – 5 000 р. плюс 0,3 % от суммы договора, превышающей 1 000 000 р.;

1.3) от 10 000 001 р. – 32 000 р. плюс 0,15 % от суммы договора, превышающей 10 000 000 р., но не более 150 000 р.;

2) за удостоверение прочих договоров, предмет которых подлежит оценке, – 0,5 % от суммы договора, но не менее 300 р. и не более 20 000 р.;

3) за удостоверение сделок, предмет которых не подлежит оценке и которые в соответствии с законодательством РФ должны быть нотариально удостоверены, – 500 р.;

4) за свидетельствование подлинности подписи, если такое свидетельствование обязательно в соответствии с законодательством РФ:

4.1) на документах и заявлениях, за исключением банковских карточек и заявлений о регистрации юридических лиц, – 100 р.;

4.2) на банковских карточках и на заявлениях о регистрации юридических лиц (с каждого лица, на каждом документе) – 200 р.;

5) за выдачу свидетельства о праве на наследство по закону и по завещанию:

5.1) детям, в т. ч. усыновленным, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам наследодателя – 0,3 % стоимости наследуемого имущества, но не более 100 000 р.;

5.2) другим наследникам – 0,6 % стоимости наследуемого имущества, но не более 1 000 000 р. и т. д.

За совершение нотариальных действий государственная пошлина уплачивается с учётом следующих особенностей (ст. 333.25 НК):

1) за нотариальные действия, совершаемые вне помещений государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, государственная пошлина увеличивается в 1,5 раза;

2) при удостоверении доверенности, выданной в отношении нескольких лиц, государственная пошлина уплачивается однократно;

3) при наличии нескольких наследников государственная пошлина уплачивается каждым наследником;

4) при исчислении государственной пошлины за удостоверение договоров, подлежащих оценке, а также за выдачу свидетельств о праве на наследство, принимается соответственно сумма договора, указанная сторонами сделки, либо стоимость наследуемого имущества, но не менее суммы, определенной в следующем порядке:

4.1) при исчислении государственной пошлины за удостоверение сделок, направленных на отчуждение доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью, принимается сумма договора, указанная сторонами, но не ниже номинальной стоимости доли;

4.2) при исчислении государственной пошлины за удостоверение договора купли-продажи и залога доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью принимается оценка доли, указанная сторонами, но не ниже номинальной стоимости доли;

4.3) плательщик для исчисления государственной пошлины может представить документ с указанием инвентаризационной, рыночной, кадастровой либо иной (номинальной) стоимости имущества. При этом нотариусы и должностные лица, совершающие нотариальные действия, не вправе определять вид стоимости имущества (способ оценки) в целях исчисления пошлины и требовать от плательщика представления документа, подтверждающего данный вид стоимости имущества (способ оценки). Если были представлены несколько документов, в которых указана разная стоимость имущества, то принимается наименьшая из них;

4.4) стоимость наследственного имущества определяется исходя из стоимости наследуемого имущества (курса Центрального банка РФ – в отношении иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте) на день открытия наследства;

4.5) стоимость транспортных средств может определяться оценщиками, юридическими лицами, которые вправе заключить договор на проведение оценки согласно законодательству РФ об оценочной деятельности, или судебно-экспертными учреждениями органа юстиции;

4.6) стоимость недвижимого имущества, за исключением земельных участков, может определяться оценщиками, юридическими лицами или

организациями (органами) по учёту объектов недвижимого имущества по месту его нахождения;

4.7) стоимость земельных участков может определяться оценщиками, юридическими лицами или органами, осуществляющими государственный кадастровый учёт и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество;

4.8) стоимость другого имущества определяется оценщиками или юридическими лицами, которые вправе заключить договор на проведение оценки.

### **Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ, арбитражными судами, и особенности её уплаты**

По делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ и в арбитражных судах, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах, например (ст. 333.21 НК):

1) при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска:

1.1) до 100 000 р. – 4 % цены иска, но не менее 2 000 р.;

1.2) от 100 001 до 200 000 р. – 4 000 р. плюс 3 % от суммы, превышающей 100 000 р.;

1.3) от 200 001 р. до 1 000 000 р. – 7 000 р. плюс 2 % от суммы, превышающей 200 000 р.;

1.4) от 1 000 001 рубля до 2 000 000 р. – 23 000 р. плюс 1 % от суммы, превышающей 1 000 000 р.;

1.5) свыше 2 000 000 р. – 33 000 р. плюс 0,5 % от суммы, превышающей 2 000 000 р., но не более 200 000 р.;

2) при подаче заявления о признании должника несостоятельным (банкротом):

2.1) для физических лиц – 300 р.;

2.2) для организаций – 6 000 р.

Верховный Суд Российской Федерации и арбитражные суды, исходя из имущественного положения плательщика, вправе освободить его от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым указанными судами, либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату (ст. 333.22 НК).

**Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий и особенности её уплаты**

Государственная пошлина взимается, например, за (п. 1 ст. 333.33 НК):

1) государственную регистрацию юридического лица, за исключением регистрации политических партий и их региональных отделений, – 4 000 р. (подп. 1);

2) государственную регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя – 800 р. (подп. 6);

3) государственную регистрацию прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя – 20 % от размера государственной пошлины, установленной за его регистрацию (подп. 7);

4) выдачу паспорта гражданина РФ – 300 р. (подп. 17);

5) выдачу государственных регистрационных знаков на автомобиль – 2 000 р. (подп. 36);

б) государственную регистрацию в Государственном судовом реестре, реестре маломерных судов или бербоут-чартерном реестре (подп. 59):

6.1) морских судов – 10 000 р.;

6.2) судов внутреннего плавания – 3 500 р.;

6.3) судов смешанного (река – море) плавания – 5 000 р.;

6.4) спортивных парусных судов, прогулочных судов, маломерных судов – 1 600 р.;

7) право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц – 80 000 р. (подп. 71 п. 1 ст. 333.33 НК). Уплачивается при государственной регистрации юридического лица либо при регистрации соответствующих изменений в учредительных документах (п. 5 ст. 333.34 НК);

8) предоставление разрешения на добычу объектов животного мира – 650 р. (подп. 96);

9) предоставление разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов (подп. 97):

9.1) для организаций – 800 р.;

9.2) для физических лиц – 350 р.

## Льготы

От уплаты государственной пошлины освобождаются, например, физические лица (ст. 333.35 НК):

1) Герои Советского Союза, Герои РФ и полные кавалеры ордена Славы – по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, арбитражными судами, мировыми судьями, Верховным или Конституционным Судом РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, которые совершают нотариальные действия, и в органы, которые осуществляют государственную регистрацию актов гражданского состояния;

2) ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны, бывшие узники фашистских концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных немецкими фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны, бывшие военнопленные во время Великой Отечественной войны – при обращении за юридически значимыми действиями;

3) пострадавшие в результате чрезвычайной ситуации и обратившиеся за получением паспорта гражданина РФ взамен утраченного или пришедшего в негодность вследствие такой чрезвычайной ситуации.

Государственную пошлину не уплачивают за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в своих наименованиях (подп. 1 п. 1 ст. 333.35 НК): органы управления государственными внебюджетными фондами РФ, казенные учреждения, редакции средств массовой информации, за исключением СМИ рекламного и эротического характера, общероссийские общественные и религиозные объединения, политические партии.

В судах общей юрисдикции освобождаются от уплаты государственной пошлины физические лица – истцы, обратившиеся с исками о взыскании заработной платы, алиментов, о возмещении имущественного или морального вреда, причиненного преступлением, по искам, связанным с нарушением прав потребителей и т. д. (ст. 333.36 НК).

Размеры государственной пошлины, установленные за совершение юридически значимых действий в отношении физических лиц, применяются с учетом коэффициента 0,7 в случае подачи заявления о совершении указанных действий и уплаты пошлины с использованием единого портала государственных и муниципальных услуг, региональных порталов государственных и муниципальных услуг и иных порталов, интегрированных с единой системой идентификации и аутентификации (п. 4 ст. 333.35 НК).

### **Контрольные вопросы**

1. Кто и в каких случаях платит государственную пошлину?
2. В какие сроки уплачивается государственная пошлина?
3. В каком порядке платят государственную пошлину?
4. Приведите примеры размеров государственной пошлины за совершение нотариальных действий и опишите особенности её уплаты.
5. Приведите примеры размеров государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ, арбитражными судами. Опишите особенности её уплаты.
6. Приведите примеры размеров государственной пошлины за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий и особенности её уплаты.
7. Приведите примеры льгот по уплате государственной пошлины.

### **Контрольные задания**

1. Определите размер государственной за удостоверение подписей руководителя и главного бухгалтера в банковской карточке непосредственно в отделении банка.
2. Две организации обратились к нотариусу за удостоверением договора купли-продажи доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью на сумму 5 млн р. Определите размер государственной пошлины для каждой организации при условии, что удостоверение указанного договора производится в помещении нотариальной конторы.
3. Организация обратилась за государственной регистрацией морского судна в Государственном судовом реестре. Укажите размер государственной пошлины, подлежащей оплате.
4. Определите размер государственной пошлины за государственную регистрацию общества с ограниченной ответственностью.
5. Организация обратилась в орган исполнительной власти субъекта РФ за предоставлением разрешения на добычу объектов животного мира в общедоступных охотничьих угодьях. Определите сумму государственной пошлины, которую необходимо оплатить.
6. Организация обратилась в территориальный орган Федерального агентства по рыболовству за предоставлением разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов. Определите размер государственной пошлины, подлежащей оплате.
7. Физическое лицо обратилось с заявлением о выдаче государственных регистрационных знаков на свой автомобиль через портал государственных услуг РФ. Какую сумму государственной пошлины ему придется уплатить?

## 2.8. Налог на добычу полезных ископаемых

### Налогоплательщики

Налог на добычу полезных ископаемых (далее – НДСПИ) установлен гл. 26 НК РФ.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели – пользователи недр (ст. 334 НК). При этом они должны получить лицензию на право пользования участком недр (ст. 11 Закона РФ «О недрах»)<sup>1</sup>.

Налогоплательщики подлежат постановке на учёт в качестве налогоплательщика НДСПИ по месту нахождения предоставленного им участка недр в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии на пользование данным участком недр (ст. 335 НК). Налоговый орган в тот же срок обязан выдать (направить) уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика НДСПИ. В отдельных случаях указанная регистрация осуществляется по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица, если они добывают полезные ископаемые: на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под её юрисдикцией, либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора.

### Объекты налогообложения

Объекты налогообложения НДСПИ (ст. 336 НК):

1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр (в т. ч. из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в соответствии с лицензией;

Под участком недр понимается блок недр, пространственные границы которого ограничены географическими координатами угловых точек в соответствии с лицензией на право пользования недрами, включая все входящие в него горные и геологические отводы (п. 3 ст. 336 НК).

---

<sup>1</sup> О недрах : закон Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 6.12.2017)

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

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

При этом полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному, региональному или международному стандарту, а в случае отсутствия таких стандартов для добытого полезного ископаемого – стандарту организации (ст. 337 НК). Полезным ископаемым также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок).

Не признаются объектами налогообложения НДС (ст. 336 НК):

1) общераспространенные полезные ископаемые (например, песок, глина) и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем для личного потребления;

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

3) полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;

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

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

б) метан угольных пластов.

Кроме того, для целей налогообложения не признается полезным ископаемым продукция, которая была получена в результате дальнейшей переработки (обогащения, технологическом переделе) полезного ископаемого и является продукцией обрабатывающей промышленности (ст. 337 НК).

С целью учёта состояния минерально-сырьевой базы РФ Федеральное агентство по недропользованию (Роснедра) ведёт государственный баланс запасов полезных ископаемых<sup>1</sup>. Данные из указанного баланса для проведения налогового контроля направляются в налоговые органы по состоянию на 1-е января каждого года (ст. 345.1 НК).

### **Налоговая база**

Налоговая база по НДС определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого отдельно (в т. ч. полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого) (ст. 338 НК). В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Налоговая база:

1) количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении определяется при добыче:

1.1) угля;

1.2) углеводородного сырья, за исключением углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении;

---

<sup>1</sup> Об утверждении порядка составления и ведения государственного баланса запасов полезных ископаемых : приказ Минприроды России от 15.05.2014 № 216. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 6.12.2017)

1.3) многокомпонентных комплексных руд, добываемых на участках недр, расположенных на территории Красноярского края.

Количество добытого полезного ископаемого определяется прямым или косвенным методом (п. 2 ст. 339 НК). Выбранный метод закрепляется в учётной политике и применяется в течение всего срока добычи полезного ископаемого. Изменить метод можно только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии их добычи.

Прямой метод применяется для определения количества добытого полезного ископаемого с помощью измерительных средств и устройств. При этом в налоговую базу также включаются фактические потери полезного ископаемого (п. 3 ст. 339 НК). Они определяются как разница между расчётным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого в недрах, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла добычи.

При определении количества добытого полезного ископаемого учитывается то ископаемое, в отношении которого в данном налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь) (п. 7 ст. 339 НК). В случае их реализации или использования до завершения указанного комплекса технологических операций (процессов), количество добытого полезного ископаемого определяется с помощью его доли в добытом минеральном сырье (п. 8 ст. 339 НК).

Количество добытой нефти определяется в единицах массы нетто (п. 1 ст. 339 НК). Для её определения из массы сырой нефти нужно вычесть массу воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также массу содержащихся в нефти во взвешенном состоянии хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

Косвенный метод применяется для определения количества добытого полезного ископаемого в извлекаемом минеральном сырье на основании данных о содержании в нём полезного ископаемого в том случае, если прямой метод использовать невозможно (п. 2 ст. 339 НК).

2) стоимость добытых полезных ископаемых (ст. 338 НК) без НДС и акцизов, уменьшенная на расходы по доставке (ст. 340 НК) – для остальных полезных ископаемых (не перечисленных в п. 1).

В сумму расходов по доставке включаются следующие расходы (п. 2 ст. 340 НК):

- на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках;
- по обязательному страхованию грузов в соответствии с законодательством РФ;
- по доставке полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учёта, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и т. п. условий) до получателя, в т. ч. по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом;
- на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку;
- на оплату услуг в портах и транспортно-экспедиционных услуг.

Стоимость добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно (ст. 340 НК) исходя из:

- 1) сложившихся у налогоплательщика за налоговый период цен реализации без учета субсидий (при их наличии);
- 2) сложившихся у налогоплательщика за налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- 3) расчётной стоимости добытых полезных ископаемых.

В первых двух случаях необходимо произвести оценку стоимости единицы добытого полезного ископаемого. Она определяется как отношение выручки от реализации к количеству реализованного полезного ископаемого. Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение его количества и стоимости каждой единицы. Стоимость единицы добытого ископаемого округляется до 2-го знака после запятой.

Третий вариант применяется в случае отсутствия реализации добытых полезных ископаемых. Расчётная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учёта. При её определении учитываются все расходы налогоплательщика за налоговый период, которые связаны с добычей полезных ископаемых. Исключение составляют расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование (ст. 266 НК), расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 НК), а также расходы, не учитываемые в целях налогообложения (ст. 270 НК).

### **Налоговый период**

Налоговый период – календарный месяц (ст. 341 НК).

### **Налоговые ставки**

Рассмотрим примеры налоговых ставок (ст. 342 НК). Ставки установлены по видам добываемых полезных ископаемых:

- 1) калийные соли – 3,8 %;
- 2) торф, горючие сланцы – 4 %;
- 3) кондиционные руды черных металлов – 4,8 %;
- 4) соль природная, сырьё радиоактивных металлов – 5,5 %;
- 5) концентраты и другие полупродукты, содержащие золото – 6 %;
- 6) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (за исключением золота) – 6,5 %;
- 7) минеральные воды и лечебные грязи – 7,5 %;
- 8) цветные и редкие металлы, природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни – 8 %;
- 9) нефть обессоленная, обезвоженная и стабилизированная – 919 р. за 1 т;
- 10) газовый конденсат – 42 р. за 1 т;
- 11) газ горючий природный – 35 р. за 1 000 м<sup>3</sup>;
- 12) антрацит – 47 р. за 1 т;
- 13) уголь коксующийся – 57 р. за 1 т;
- 14) уголь бурый – 11 р. за 1 т;
- 15) уголь, за исключением антрацита, угля коксующегося и бурого – 24 р. за 1 т. и т. д.

По нулевой ставке облагаются:

- 1) полезные ископаемые в части нормативных потерь при их добыче; Нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери при их добыче в пределах утверждённых нормативов потерь.
- 2) попутный газ;
- 3) минеральные воды, используемые в лечебных целях без реализации;
- 4) подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

5) подземные воды, используемые в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан и т. д.

### **Особенности применения налоговых ставок**

Ставка НДС для кондиционных руд черных металлов (железо и сплавы на его основе) умножается на коэффициент, характеризующий способ добычи кондиционных руд черных металлов –  $K_{\text{подз}}$ . Понижающий коэффициент 0,1 применяется, если разработка ведется на участке недр, где более 90 % балансовых запасов обрабатывается подземным способом. В остальных случаях данный коэффициент равен 1. При этом понижающий коэффициент применяется для участков недр, на которых добычу предполагается полностью завершить не позднее 1 января 2024 г. (ст. 342.1 НК).

Ставки налога по углю (пп. 12–15 перечня ставок) ежеквартально индексируются на коэффициенты-дефляторы, учитывающие изменение цен на уголь в РФ за предыдущий квартал, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее (п. 2 ст. 342 НК РФ). Величину этих коэффициентов определяет Минэкономразвития РФ. Коэффициенты-дефляторы публикуются в «Российской газете» не позднее первого числа второго месяца квартала, на который они установлены<sup>1</sup>.

При добыче газа горючего природного налоговая ставка умножается на базовое значение единицы условного топлива ( $E_{\text{уг}}$ ) и на коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежи углеводородного сырья ( $K_c$ ) (подп. 11 п. 2 ст. 342 НК РФ). Полученное произведение суммируется со значением показателя, характеризующего расходы на транспортировку газа горючего природного ( $T_r$ ). Если полученная сумма оказалась меньше 0, то ставка равна 0. Значение налоговой ставки округляется до полного рубля. Детальный расчёт указанных коэффициентов дан в статье 342.4 НК.

---

<sup>1</sup> О порядке определения и официального опубликования коэффициентов-дефляторов к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля : постановление правительства РФ от 03.11.2011 № 902. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 2.12.2017)

Ставка НДС для нефти умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть –  $K_{ц}$ , и уменьшается на показатель, характеризующий особенности добычи нефти ( $D_m$ ) (подп. 9 п. 2 ст. 342 НК).

Налоговые ставки, перечисленные в пп. 1–6, 8, 12–15 вышеуказанного перечня (за исключением ставок, применяемых в отношении общераспространенных полезных ископаемых, а также подземных промышленных и термальных вод), умножаются на коэффициент, характеризующий территорию добычи полезного ископаемого –  $K_{тд}$  (п. 2.2 ст. 342 НК). Он применяется участником регионального инвестиционного проекта или организацией, получившей статус резидента территории опережающего социально-экономического развития, начиная с налогового периода, в котором организация внесена в реестр участников региональных инвестиционных проектов.

Коэффициент  $K_{тд}$  принимается равным:

- 1) 0 – в течение первых 24-х налоговых периодов;
- 2) 0,2 – с 25-го по 48-й налоговый период;
- 3) 0,4 – с 49-го по 72-й налоговый период;
- 4) 0,6 – с 73-го по 96-й налоговый период;
- 5) 0,8 – с 97-го по 120-й налоговый период;
- 6) 1 – в последующие налоговые периоды.

### **Порядок исчисления**

Сумма НДС исчисляется по каждому добытому полезному ископаемому (ст. 343 НК). Сумма налога по углю уменьшается на налоговый вычет. При этом налогоплательщик по своему усмотрению может уменьшить сумму налога, исчисленную по углю за налоговый период, на сумму экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, понесенных в этом же периоде, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда, либо учесть указанные расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (ст. 343.1 НК РФ). Порядок признания указанных расходов должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения. Изменение данного порядка допускается не чаще одного раза в 5 лет.

Предельная величина налогового вычета определяется как произведение суммы НДС и коэффициента  $K_{т}$ . Значение коэффициента устанавли-

вается для каждого участка недр в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством РФ, с учётом степени метанообильности участка недр, на котором осуществляется добыча угля, а также с учётом склонности угля к самовозгоранию. Значение коэффициента отражается в учётной политике налогоплательщика и не может превышать 0,3. Если фактическая сумма расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, превышает предельную сумму налогового вычета, то сумма такого превышения учитывается при определении налогового вычета в течение следующих 36-ти налоговых периодов после того периода, в котором такие расходы были произведены.

### **Порядок и сроки уплаты**

Налог уплачивается по месту нахождения каждого участка недр до 25-го числа месяца, следующего за истекшим (ст. 344 НК). Сумма НДС, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории РФ, подлежит уплате по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя (ст. 343 НК).

Налоговая декларация подаётся в налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 345 НК).

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите налогоплательщиков НДС.
2. Приведите объекты налогообложения для НДС.
3. Что не признается объектами налогообложения по НДС?
4. Перечислите варианты определения налоговой базы по НДС. Как определить налоговую базу в соответствии с каждым из них?
5. Назовите налоговый период по НДС.
6. Приведите примеры налоговых ставок НДС.
7. В каких случаях применяется нулевая ставка НДС?
8. Каковы особенности применения ставок НДС для угля?
9. Каковы особенности применения ставки НДС для нефти?
10. Опишите порядок исчисления НДС. Какие особенности исчисления налога для угля вы знаете?
11. Укажите сроки уплаты НДС и подачи налоговой декларации.

### Контрольные задания

1. Организация добывает вольфрам на территории Приморского края на основании лицензии. Субсидии к цене реализации добываемых полезных ископаемых не получает.

За январь было добыто 50 т, а реализовано – 48 т металла. Цена реализации вольфрама за налоговый период составила 296 227 р., в т. ч. НДС – 45 187 р.

Расходы по доставке металла от склада готовой продукции до получателя составили 35 000 р.

Рассчитайте сумму НДС, которую необходимо уплатить организации за налоговый период. Укажите срок уплаты налога и подачи налоговой декларации.

2. Организация занимается добычей бурого угля в РФ на основании лицензии. В учётной политике для целей налогообложения закреплено использование налогового вычета по НДС в виде расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда.

За февраль было добыто 22 500 т угля.

Фактические потери при добыче угля за тот же период составили 51 т угля. Норматив потерь при добыче бурого угля, согласованный с Роснедрами, установлен в размере 0,145 %.

Коэффициент  $K_t$ , установленный организацией, равен 0,2.

Рассчитайте сумму НДС, которую необходимо уплатить организации за налоговый период. Укажите срок уплаты налога и подачи налоговой декларации.

3. Организация занимается добычей кондиционных руд черных металлов (железо и сплавы на его основе) на территории Белгородской области на основании лицензии. Субсидии к цене реализации добываемых полезных ископаемых не получает.

За март было добыто 27 000 т, а реализовано – 25 000 т руды. Цена реализации руды за налоговый период составила 95 727 500 р., в т. ч. НДС – 14 602 500 р.

Расходы по доставке руды от склада готовой продукции до получателя составили 13 500 000 р.

Доля балансовых запасов, отрабатываемых подземным способом, составляет 10 %.

Рассчитайте сумму НДС, которую необходимо уплатить организации за налоговый период. Укажите срок уплаты налога и подачи налоговой декларации.

## Заключение

Таким образом, учебное пособие представляет собой часть курса «Налоги и налогообложение», а именно раздел, посвященный федеральным налогам и сборам. Последовательное раскрытие налоговых платежей в книге производилось в соответствии с расположением глав в НК РФ, а сами платежи раскрывались по их элементам. В изучении налогов и сборов по составляющим их элементам нашёл своё отражение образовательный принцип «от частного к общему», который базируется на процессе построения логических умозаключения на основе перехода от частного положения к общему, названном «индукция». Применение данного подхода позволило в сжатой форме описать федеральные налоги и сборы и при этом сохранить адекватность изложения учебного материала положениям НК РФ. Используемый терминологический аппарат НК РФ также сохранён. Понятия налогового законодательства применялись в строгом соответствии с действующей семантикой. Несмотря на то, что стилистика текста учебного пособия базируется на тексте НК РФ и имеет с ним общее сходство, его текст подвергся литературной обработке. Это касается, прежде всего, исключения из текста всевозможных повторных уточнений, отсутствие которых не влияет на понимание смысла контекста, а также приведение размеров предложений и применяемых оборотов речи к приемлемым для восприятия обучающимися. Такая работа была проделана ради сокращения или же дробления, излишне сложных формулировок предложений НК РФ, при безусловном сохранении заложенного в них смысла. Системность и лаконичная форма изложения должны существенно облегчить восприятие текста учебного пособия обучающимися и упростить изучение дисциплины.

Пособие содержит контрольные вопросы по каждому налогу и сбору. Точную оценку степени усвоения пройденного материала позволят дать приведённые в книге контрольные задания и задачи. Также для более глубокого изучения предмета в пособии предложен список литературы. Надеемся, что данное учебное пособие внесет скромный вклад в обеспечение образовательного процесса учебной литературой и будет полезно при изучении дисциплины «Налоги и налогообложение» при наличии у обучающихся должной мотивации.

## Рекомендательный библиографический список

1. *Алексейчева, Е. Ю.* Налоги и налогообложение : учебник / Е. Ю. Алексейчева. – М. : Дашков и К°, 2017. – 300 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=454028> (дата обращения: 15.11.2017).

2. *Ворожбит, О. Ю.* Налоги и налогообложение. Налоговая система Российской Федерации : учеб. пособие / О. Ю. Ворожбит, В. А. Водопьянова. – М. : РИОР : ИНФРА-М, 2018. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=930626> (дата обращения: 15.11.2017).

3. *Доходы: основные виды.* Режим доступа : <http://datamarts.roskazna.ru/razdely/dohody/dohody-osnovnyie-vidy/?paramPeriod=2016> (дата обращения: 15.11.2017).

4. *Кашин, В. А., Пономарева, Н. В.* Россия в кризисе и современное налогообложение: проблемы, тенденции, перспективы : монография / В. А. Кашин, Н. В. Пономарева – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2015. – 368 с. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog.php?item=bookinfo&book=510118> (дата обращения: 15.11.2017).

5. *Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации, части первой, части второй (постатейный) : с практическими разъяснениями и постатейными материалами.* – М. : Книжный мир, 2014. – 928 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=274647> (дата обращения: 15.11.2017).

6. *Личный кабинет налогоплательщика [Электронный ресурс].* Режим доступа : <https://lkfl.nalog.ru/lk> (дата обращения: 15.11.2017).

7. *Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Д. Г. Черник [и др.].* – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 369 с. – Режим доступа : <http://www.iprbookshop.ru/71217.html> (дата обращения: 15.11.2017).

8. *Налоги и налогообложение : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Г. А. Волкова [и др.].* – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 631 с. – Режим доступа : <http://www.iprbookshop.ru/71218.html> (дата обращения: 15.11.2017).

9. *Налоговый* кодекс Российской Федерации. Часть вторая : фед. закон : принят Гос. Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165) (дата обращения: 21.12.2017).

10. *Налоговый* кодекс Российской Федерации. Часть первая : фед. закон : принят Гос. Думой 31 июля 1998 г., № 146-ФЗ. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/Cons\\_doc\\_LAW\\_19671](http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_19671) (дата обращения: 21.12.2017).

11. *О недрах* : закон Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/Cons\\_doc\\_LAW\\_343/](http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_343/) (дата обращения: 11.12.2017).

12. *О порядке* определения и официального опубликования коэффициентов-дефляторов к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля : постановление правительства РФ от 03.11.2011 № 902 – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/Cons\\_doc\\_LAW\\_121439](http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_121439) (дата обращения: 11.12.2017).

13. *О правовом* положении иностранных граждан в Российской Федерации : закон Российской Федерации от 25.07.2002 № 115-ФЗ – Режим доступа : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.12.2017).

14. *О рыболовстве* и сохранении водных биологических ресурсов : закон Российской Федерации от 20.12.2004 № 166-ФЗ – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_50799/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_50799/) (дата обращения: 11.12.2017).

15. *Об охоте* и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : закон Российской Федерации от 24.07.2009 № 209-ФЗ – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_89923](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_89923) (дата обращения: 11.12.2017).

16. *Об утверждении* порядка составления и ведения государственного баланса запасов полезных ископаемых : приказ Минприроды России от 11.12.2014 № 216 – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_168393](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_168393) (дата обращения: 15.11.2017).

## Оглавление

Введение .....	3
1. Основы налогообложения в России .....	4
1.1. Налоговая система России и ее структура .....	4
1.2. Элементы налогов, сборов и страховых взносов.....	6
1.3. Права налогоплательщиков .....	8
1.4. Обязанности налогоплательщиков.....	9
1.5. Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц .....	10
Контрольные вопросы .....	11
2. Федеральные налоги и сборы .....	12
2.1. Налог на добавленную стоимость .....	12
Контрольные вопросы .....	22
Контрольные задания.....	23
2.2. Акцизы .....	24
Контрольные вопросы .....	31
Контрольные задания.....	31
2.3. Налог на доходы физических лиц .....	32
Контрольные вопросы .....	42
Контрольные задания.....	43
2.4. Налог на прибыль организаций .....	44
Контрольные вопросы .....	53
Контрольные задания.....	53
2.5. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов .....	55
Контрольные вопросы .....	60
Контрольные задания.....	61
2.6. Водный налог.....	62
Контрольные вопросы .....	68
Контрольные задания.....	69
2.7. Государственная пошлина .....	70
Контрольные вопросы .....	77
Контрольные задания.....	77
2.8. Налог на добычу полезных ископаемых .....	78
Контрольные вопросы .....	86
Контрольные задания.....	87
Заключение .....	88
Рекомендательный библиографический список .....	89

*Учебное издание*

**Абашев** Андрей Олегович

**Налоги и налогообложение в России:  
федеральные налоги и сборы**

Учебное пособие

Дизайн обложки И. Л. Тюкавкиной  
С авторского оригинала-макета

Подписано в печать 21.12.2017. Формат 60 × 84 1/16. Усл. печ. л. 5,46. Тираж 100 экз. Заказ 424.

Издательство Тихоокеанского государственного университета.  
680035, Хабаровск, ул. Тихоокеанская, 136.

Отдел оперативной полиграфии издательства Тихоокеанского государственного университета.  
680035, Хабаровск, ул. Тихоокеанская, 136.