

Н.И. КУЛИКОВ, О.А. СОЛОМИНА

# **НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ (СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ)**

ИЗДАТЕЛЬСТВО ФГБОУ ВПО «ТГТУ»

Учебное издание

КУЛИКОВ Николай Иванович,  
СОЛОМИНА Ольга Александровна

**НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ  
(СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ)**

Учебное пособие

Редактор Т.М. Г л и н к и н а  
Инженер по компьютерному макетированию М.А. Ф и л а т о в а

Подписано в печать 7.09.2011  
Формат 60 × 84/16. 5,81 усл. печ. л. Тираж 75 экз. Заказ № 350

Издательско-полиграфический центр ФГБОУ ВПО «ТГТУ»  
392000, г. Тамбов, ул. Советская, д. 106, к. 14

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

**Н.И. КУЛИКОВ, О.А. СОЛОМИНА**

# **НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

## **(СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ)**

*Утверждено Учёным советом университета  
в качестве учебного пособия  
для студентов вузов, обучающихся по специальности 080105,  
и бакалавров направления 080100.62 «Экономика»*



---

Тамбов  
Издательство ФГБОУ ВПО «ТГТУ»  
2011

УДК 336.22(470+571)(07)  
ББК 65.261.4  
К903

**Р е ц е н з е н т ы :**

Доктор экономических наук, профессор,  
декан экономического факультета ФГБОУ ВПО «ТГТУ»  
*Б.И. Герасимов*

Доктор экономических наук, профессор,  
проректор по корпоративной политике  
ФГБОУ ВПО «ТГУ им. Г.Р. Державина»  
*В.В. Смагина*

**Куликов, Н.И.**  
К903      Налоги и налогообложение (специальные налоговые режими)  
: учебное пособие / Н.И. Куликов, О.А. Соломина. – Тамбов :  
Изд-во ФГБОУ ВПО «ТГТУ», 2011. – 100 с. – 75 экз.  
ISBN 978-5-8265-1016-2

Представлены теоретические основы и методологии налогообложения по специальным налоговым режимам: единому сельскохозяйственному налогу, упрощенной системе налогообложения, единому налогу на вменённый доход по видам деятельности, системе налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Раскрыты экономическая сущность и функции налогов, сферы применения, особенности и порядок перехода, объекты налогообложения, ставки, особенности налогового и бухгалтерского учета и др.

Предназначено для студентов вузов, обучающихся по специальности 080105, и бакалавров направления 080100.62 «Экономика».

УДК 336.22(470+571)(07)  
ББК 65.261.4

**ISBN 978-5-8265-1016-2**

© Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Тамбовский государственный технический университет» (ФГБОУ ВПО «ТГТУ»), 2011

## ВВЕДЕНИЕ

Налоговая система – один из основных инструментов государственного регулирования экономики, посредством которого правительство реализует общественные интересы, формирует доходы общества.

Владение основами теории и практики налогообложения является принципиально важным для эффективной и качественной работы будущих финансистов, экономистов, бухгалтеров, менеджеров.

Предлагаемое учебное пособие разработано исходя из принципа необходимости и достаточности. Цель настоящего издания – обеспечить студентам высших учебных заведений освоение и систематизацию знаний в области налогов и налогообложения и, в частности, применения специальных налоговых режимов. В учебном пособии раскрываются экономическая сущность и функции налогов, приводится их классификация. Подробно исследуются все стороны специальных налоговых режимов. Это позволяет студенту получить целостную картину устройства российской налоговой системы и каждого специального налогового режима в отдельности. Для лучшего освоения изучаемого материала наиболее сложные положения учебного пособия дополнены примерами конкретных задач.

Курс основывается на знании дисциплин «Финансы», «Финансовое право», «Бухгалтерский учёт», «Гражданское законодательство Российской Федерации». Он тесно связан с дисциплинами «Денежное обращение и кредит», «Валютно-кредитные отношения», «Корпоративные финансы».

Успешное овладение данной дисциплиной позволяет применить полученные знания в практике финансовой работы.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования подготовки бакалавров по направлению «Экономика», профили «Финансы и кредит» и «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит». Особый интерес данное издание представляет для тех, кто самостоятельно изучает теорию и практику налогообложения.

# **1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ**

## **1.1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Налоги – один из древнейших финансовых институтов. Их возникновение и развитие неразрывно связано с возникновением и становлением государственности. Первые элементы государственного устройства начали возникать в период перехода человечества от кочевой к оседлой жизни и связанного с этим процесса разделения труда, что, в свою очередь, явилось основой для возникновения института частной собственности. В результате функции государства были значительно расширены. Появилась необходимость в защите прав собственности одних членов общества от посягательства других. С этой целью были образованы специальные государственные органы. Так как они не участвовали в материальном производстве, общество вынуждено было изыскивать денежные средства для их содержания. На разных этапах развития государства существовали различные источники формирования указанных средств, которые зависели от уровня развития общества, происходящих в нём процессов и т.д. В древнейшие времена финансирование государственных структур осуществлялось в основном в результате военных действий: награбленное имущество, эксплуатация рабов и т.д. Зачастую эти источники принимали организованные формы в виде установленной победителем дани, уплачиваемой побеждённым народом правителю на постоянной основе и в определённые сроки. Дань, таким образом, можно в определённой мере назвать прообразом налогообложения. Основы налогообложения формировались также в виде жертвоприношений храмам, которые выполняли определённые функции в организации общественной жизни. Естественно, в современном понимании данной экономической категории их нельзя назвать налогами, но поскольку они носили систематический характер, то фактически превращались в определённую «выплату», «взнос». По мере развития государственности наряду с платежами в пользу духовенства формировалась система регулярных платежей в пользу правящей верхушки. История Древнего мира содержит упоминание о существовании, например, в Древней Греции в VII – VI вв. до н. э. налогов, устанавливаемых пропорционально доходу их субъектов. Вместе с тем уплата указанных платежей возлагалась на жителей побеждённых территорий и иноземцев, а также других «неграждан». В Римской империи, например, жители провинций, являясь подданными империи, но не гражданами, должны были платить налоги. Свободные граждане налогов не платили, поскольку наличие подобной обязанности считалось проявлением зависимости. Однако не воз-

бранялось и даже поощрялось добровольное внесение свободными гражданами денежных средств на нужды государства

Таким образом, можно выделить следующие две основные предпосылки возникновения налогообложения. Во-первых, это расслоение общества на имущих (собственников) и неимущих в результате процесса разделения труда. Во-вторых, объединение собственников и создание первых государственных образований в целях защиты их интересов, в том числе для усиления власти над неимущими слоями населения.

Становление и развитие государственности и, соответственно, системы налогообложения происходило в разных частях планеты по-разному. Отличался также и характер важнейших источников существования органов государственной власти. В европейской части планеты, где широкое распространение получили рабовладение и частная собственность на землю, основные доходы приносили взимание налогов и в большей мере эксплуатация рабского труда. На Востоке становление государственности осуществлялось путём узурпирования власти верховным правителем. Рабовладение в этой части планеты не получило широкого развития, поэтому основным доходом были поступления, носящие налоговый характер.

В зависимости от уровня развития товарно-денежных отношений, вида политического устройства государства и степени правовой урегулированности общественных процессов применялись различные формы уплаты налогов. Взимание налоговых платежей в денежном эквиваленте наиболее часто применялось в период со II в. до н. э. по III в. н. э. в тех государствах, в которых широкое распространение получило денежное обращение. В других странах платежи осуществлялись в основном в натуральной форме. Так, в Древнем Египте одна часть собранного урожая поступала храмам, другая – в государственную казну. В Древней Индии во II в. до н. э. в обязанность крестьян вменялось поставлять воду из колодцев и прудов для орошения полей верховного правителя. Нередко исполнение налоговых обязательств осуществлялось в форме различного рода трудовых и иных повинностей. В VIII в. до н. э. население Ассирийской империи платило не только подоходно-поземельный и храмовый налоги, но и выполняло строительные, ирригационные и другие повинности.

Таким образом, можно сделать вывод, что первые признаки налогообложения появились ещё в Древние века. Вместе с тем налоги не играли существенной роли в источниках покрытия общественных расходов. И вызвано это было определёнными причинами: общественные расходы были невелики; использовались иные, неналоговые источники доходов.

С распадом рабовладельческого строя и развитием феодализма налоги стали играть более заметную роль в источниках финансирования государственной казны. В эпоху раннего феодализма товарно-денежные отношения не получили широкого развития в связи с господством в фео-

дальной экономике натурального хозяйства, потому и налоговые платежи носили натуральный характер и выплачивались, главным образом, крестьянами в виде части собранного урожая государству, феодалу и церкви. Рост разделения труда, расширение торговли, развитие товарно-денежных отношений способствовали переходу к товарному, капиталистическому производству. В результате из всей массы товаров выделился один, ставший всеобщим эквивалентом, – золото. Это привело к замене натуральной формы отношений денежной. Вследствие этого и налоги стали уплачиваться в денежном выражении.

Развитие общественных отношений привело к существенному расширению функций государства, что потребовало увеличения денежных средств в его распоряжение. Это заставило государство изыскивать пути дополнительного привлечения финансовых ресурсов. В конце XVII – начале XVIII вв. налоги становятся основным источником государственных доходов. При этом существенно увеличился и круг плательщиков налогов: ими становятся и наёмные рабочие и капиталисты.

В большинстве стран вплоть до XVII в. налоги не представляли собой единой, целостной системы, так как существовала так называемая система откупов. Налоги собирались откупщиками, которые не полностью передавали их в казну, а частично, нередко менее половины. Необходима была стройная, рациональная и обоснованная система налогообложения.

В конце XVII – начале XVIII вв. в Европе начался процесс демократизации общества. Решения по многим общегосударственным вопросам стали приниматься выборными органами власти. Теперь нужно было не просто объяснять, но и доказывать установление соответствующих налогов и их существование. Именно в этих исторических условиях начался активный процесс теоретического осмысления природы налогов, который материализовался в первые теории налогообложения. Основателями данных теорий явились А. Смит и Д. Рикардо, которые практически обосновали необходимость налогообложения как добровольного подаяния во благо развития нации. В основе их теории лежит определение налогов как цены за оказанные государством услуги населению. Эта идея стала исходным положением для появления и развития других теорий налогообложения.

В XVII – XVIII вв. Ш. Монтескье, Ф. Вольтером, В.Р. Мирабо и другими экономистами была разработана теория «общественного договора». Согласно данной теории налог представляет собой договорную плату граждан государству – за обеспечение их личной и имущественной безопасности. В частности, в такой интерпретации определял смысл и назначение налога Монтескье. Мирабо в основу своей теории положил определение налога как предварительную плату за предоставление защиты общественного порядка. Суть теории общественного договора, по мнению

Вольтера, состоит в том, что уплата части имущества в виде налога обеспечивает сохранение гражданину остального имущества.

Позднее (XVIII – XIX вв.) на базе аналогичных представлений о сущности налогов появилась «теория обмена», в соответствии с которой посредством налогов граждане покупают государственные услуги по военной и правовой защите. В начале XIX в. экономист Ж. Сисмонди разработал «теорию наслаждения». Согласно этой теории налог представляет собой аванс части состояния граждан для пользования услугами государства в перспективе.

А. Тьера и Дж. Р. Мак-Куллоха полагали, что налог по своей сути – это страховой платёж граждан государству.

По мнению Н.И. Тургенева – основоположника теоретических представлений сущности налогов в России, налоги представляют собой добровольные взносы граждан для государственных целей. С.Ю. Витте, Ю.А. Гегемейстер, Е.Г. Осокин, В.А. Лебедев и другие российские экономисты рассматривали налоги преимущественно как средство обеспечения расходов государства.

Таким образом, несмотря на наличие в XVII – начале XIX вв. различных теоретических представлений о сущности и необходимости налогов, основной смысл практически всех их сводился к тому, что налоги платятся государству добровольно, на принципах эквивалентности как плата за оказываемые населению услуги.

Представление о налоге как о юридической обязанности граждан перед государством окончательно сформировалось только в XIX в. При этом теория налогообложения в этот период рассматривала налоги не только как источник пополнения государственной казны, но и анализировала их роль и место в экономике. Другое дело, что представители различных теоретических школ по-своему оценивали степень воздействия налогов на экономические процессы в обществе. Одни теоретики (представители так называемой маржиналистской школы) рассматривали налоги как средство уравнивания доходов. Они выступали за установление принципа прогрессивности в налогообложении, считая, что с ростом доходов должна расти и ставка налогообложения, и обосновывали необходимость установления необлагаемого налогами минимального уровня доходов. В конце XIX – начале XX вв. появились экономические теории, обосновывающие необходимость использования налогов для стимулирования экономической деятельности. А. Маршалл считал, что налоги являются регуляторами экономических процессов, а Дж. Кейнс определял их как встроенные стабилизаторы рыночной экономики. В своих работах Кейнс подчёркивал особую роль налогов в регулировании пропорций общественного воспроизводства. Последователи Кейнса развили его учение в направлении, получившем название «некейнсианское». Они полагали, что налоги призваны обеспечивать устойчивый рост экономики, способствовать уstra-

нению диспропорций в ней. Противники этого учения выступали против использования налогов в качестве инструмента управления экономикой. Автор теории монетаризма Д. Фридмен рассматривал налоги только как регулятор денежного обращения, считая, что экономика может развиваться и регулироваться самостоятельно без активного вмешательства государства, государство должно снижать налоги и сокращать свои расходы. Снижение налоговой нагрузки с соответствующим увеличением средств у предпринимателей будет способствовать, по его мнению, повышению деловой активности, росту инвестиций и укреплению экономики. Наиболее полное представление об эволюции теории налогов и налогообложения даёт рис. 1.1.

Таким образом, на протяжении столетий многие видные учёные-экономисты, авторы теорий налогообложения, ставили на одно из первых мест определение понятия «налог».



**Рис. 1.1. Эволюция теории налогов и налогообложения**

## 1.2. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Объединяющим началом всех налогов являются элементы налогообложения, способствующие наиболее полному раскрытию сущности налога. Именно эти элементы наиболее полно характеризуют конкретный вид налога. Посредством элементов в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура. В частности, в налоговом законодательстве прописываются порядок и условия исчисления налоговой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и порядок уплаты и другие условия налогообложения. Следует подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всех стран мира. При этом законодательное определение ряда элементов налогообложения является неременным условием, определяющим легитимность, т.е. законность, соответствующего налога. В частности, в налоговом кодексе (НК) РФ прямо указывается, что налог может быть установлен только в том случае, если определены соответствующие элементы налогообложения.

Важно при этом подчеркнуть, что при всём многообразии элементов налогообложения НК РФ выделяет лишь некоторые из них, определяя их как *обязательные* элементы. Кроме того, имеются и так называемые *необязательные* элементы налогообложения. Перечень основных элементов налогообложения представлен на рис. 1.2.

Итак, НК РФ к категории обязательных элементов налогообложения отнесены: субъект налогообложения, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Обязанность уплачивать тот или иной налог возникает у налогоплательщика только в том случае, если в законе определены все без исключения указанные обязательные элементы налогообложения. Кроме перечисленных выше, содержание налога может дополнительно характеризоваться также целым рядом других элементов налогообложения. Их отличительной особенностью является то, что применительно к тому или иному налогу они могут устанавливаться или не устанавливаться законом. В связи с этим их следует отнести к категории необязательных элементов налогообложения. В неё включаются: налоговая льгота, источник налога, единица обложения (масштаб налога), налоговый оклад, отчётный период.

Следует отличать понятия «субъект налога» и «носитель налога». *Субъект налога* – это налогоплательщик, физическое или юридическое лицо, на которое по закону возложена обязанность уплатить налог из собственных средств. В некоторых случаях налог может быть переложено субъектом налога на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком, или носителем налога. Необходимо отметить, что *носитель налога* формально не несёт юридической ответственности за уплату на-



**Рис. 1.2. Элементы налогообложения**

лога, хотя и является фактически плательщиком через систему переложения налога. Это бывает в основном при взимании косвенных налогов. В данном случае субъектом налога (налогоплательщиком) выступает производитель или продавец товара, а носителем налога является покупатель товара. Владелец товара, исполнитель работы или услуги при их продаже получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги нередко называют налогами на потребление. Ярким примером такого налогообложения являются акцизы, налог с продаж. Рассмотрим указанное положение на примере уплаты акциза.

Гражданин А купил в фирме «В» легковой автомобиль мощностью 200 лошадиных сил. За указанный автомобиль А уплатил 1,4 млн. р., включая акциз в сумме 47 тыс. р. В данном конкретном случае по закону плательщиком акцизного налога и, соответственно, субъектом налога является фирма «В». Фактически же данный налог уплатил покупатель – гражданин А, который в данном случае является носителем налога.

Таким образом, указанные налоги на потребление предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя.

*Объект налогообложения* – это предмет, подлежащий налогообложению.

В этом качестве выступают различные виды доходов: прибыль, добавленная стоимость, стоимость реализованных товаров (работ или услуг); сделки по купле-продаже товаров (работ или услуг), различные формы накопленного богатства или имущества. Нередко вид налога вытекает из объекта налогообложения, например налог на прибыль, налог на имущество, земельный налог и т.д.

Стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения представляет собой *налоговую базу*. Необходимо иметь в виду, что налоговую базу составляет выраженная в облагаемых единицах только та часть объекта налога, к которой по закону применяется налоговая ставка. Например, объектом обложения налогом на прибыль является прибыль предприятия. Но налоговую базу составит не вся полученная в налоговом периоде прибыль, а лишь так называемая налогооблагаемая прибыль, которая может быть или больше, или меньше суммы полученной предприятием прибыли. В частности, полученная прибыль для целей налогообложения в соответствии с российским законодательством должна быть увеличена на сумму сверхнормативных расходов на представительские цели, на служебные командировки и др. Одновременно с этим сумма полученной прибыли может быть уменьшена на произведённые предприятием какие-либо расходы, например, на благотворительные цели.

Под *налоговым периодом* понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется подлежащая уплате сумма налога.

*Налоговая ставка*, или, как её ещё называют, *норма налогового обложения*, представляет собой величину налога на единицу измерения налоговой базы. В зависимости от предмета (объекта) налогообложения налоговые ставки могут быть *твёрдыми* (специфическими) или *процентными* (адвалорными). Твёрдые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения независимо от размеров доходов или прибыли. Например, ставка акциза на дизельное топливо: 1080 р. за 1 т. Процентные ставки устанавливаются к стоимости объекта обложения. Например, ставка налога на добычу полезных ископаемых установлена в размере 4,8% от стоимости добытой руды чёрных металлов. Процентные ставки могут быть *пропорциональными*, *прогрессивными* и *регрессивными*.

Пропорциональная ставка налогообложения действует в одинаковом проценте к объекту обложения, т.е. без учёта изменений его величины. Например, применяемая в России ставка налога на доходы физических лиц составляет 13% от облагаемого дохода налогоплательщика. При применении прогрессивной шкалы налогообложения ставки налога увеличиваются в зависимости от роста величины объекта налогообложения. При

этом существует два вида прогрессии: простая (ступенчатая) и сложная (скользящая). При применении простой прогрессии ставка налога увеличивается по мере роста размера объекта обложения и применяется ко всей величине объекта.

В российской налоговой системе простая прогрессия применяются, например, при налогообложении имущества физических лиц. Ставка налога при стоимости принадлежащего гражданам недвижимого имущества до 300 тыс. р. составляет не более 0,1% его стоимости, а при стоимости имущества свыше 300 тыс. р. колеблется от 0,1 до 2,0%. Сложная прогрессия отличается от простой тем, что при её применении объект обложения делится на части и каждая последующая часть облагается по более высокой ставке налога. Примером сложной прогрессии может служить действовавшая до 2001 г. шкала налогообложения доходов физических лиц. Обложение доходов населения этим налогом, например, в 2000 г. строилось на основе следующей сложной прогрессии ставок (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Размер облагаемого совокупного дохода	Налоговая ставка
до 50 тыс. р.	12%
от 50,001 тыс. р. до 150 тыс. р.	6 тыс. р. + 20% с суммы, превышающей 50 тыс. р.
От 150,001 тыс. р. и выше	26 тыс. р. + 30% с суммы, превышающей 150 тыс. р.

В соответствии с данной шкалой налогоплательщик, заработавший в 2000 г. 250 тыс. р., должен был уплатить налог в сумме 56 тыс. р. исходя из следующего расчёта: 12% от 50 тыс. р. = 6 тыс. р.

20% от 100 тыс. р. (150 тыс. – 50 тыс.) = 20 тыс. р.

30% от 100 тыс. р. (250 тыс. – 150 тыс.) = 30 тыс. р.

Итого: 56 тыс. р.

Если бы в данном случае применялась не сложная, а простая прогрессия, то сумма налога была бы несравненно больше. Она составила бы 75 тыс. р., т.е. 30% от 200 тыс. р.

Таким образом, сложная прогрессия обеспечивает плавное, постепенное нарастание размеров обложения.

В отличие от прогрессивных ставок, регрессивные ставки уменьшаются по мере увеличения величины объекта налогообложения. Регрессивные ставки налогов применяются в мировой практике достаточно редко. Так же как при прогрессивной шкале, регрессивная ставка может быть простой или сложной. При этом в мировой практике применяется, как

правило, сложная регрессия. В российской налоговой системе регрессивная шкала налогообложения действовала – в период с 2001 по 2010 г. только в отношении ЕСН.

По содержанию налоговые ставки согласно теории налогов подразделяются на четыре вида: маргинальные (законодательные), фактические (средние), экономические и предельные.

*Маргинальные* налоговые ставки приведены в налоговом законодательстве.

*Фактические* налоговые ставки представляют собой отношение суммы уплаченного налога к величине облагаемого дохода (налоговой базы).

*Экономические* налоговые ставки определяются как отношение суммы уплаченного налога к размеру всего полученного дохода.

*Предельные* налоговые ставки – это установленные вышестоящим органом законодательной власти пределы ставки по тем видам налогов, по которым конкретный размер ставок устанавливается нижестоящим органом. Примером предельной ставки в российской налоговой системе является, например, установленная НК РФ ставка налога на имущество организаций в размере 2,2%. При введении данного налога законодательные органы субъектов РФ не могут утвердить ставку налога выше её предельного уровня, т.е. не более 2,2%.

*Порядок исчисления налога* представляет собой методику определения суммы налога, причитающегося к уплате налогоплательщиком с соответствующего объекта налогообложения. В мировой практике налогообложения применяются два способа исчисления налогов.

1. Кумулятивный способ. При его применении исчисление налога производится нарастающим итогом с начала налогового периода. Причитающаяся к уплате в бюджет сумма налога также определяется нарастающим итогом, но уменьшается на сумму налога, удержанного ранее. Указанный метод применяется при исчислении причитающихся платежей по прямым, налогам, в частности по налогу на прибыль.

2. Некумулятивный способ. В соответствии с ним налоговая база облагается по частям за каждый налоговый период, вне зависимости от суммы налога, исчисленного в предыдущем налоговом периоде. В российской налоговой системе по такому методу рассчитываются косвенные налоги, в частности налог на добавленную стоимость (НДС).

*Порядок и сроки уплаты налога* представляют собой законодательно установленные способы перечисления налога получателю. Порядок и сроки уплаты налога в мировой практике, в том числе и в российском: налоговом законодательстве, устанавливаются применительно к каждому налогу при соблюдении общих правил, установленных в законе.

При установлении порядка уплаты налога допускаются два варианта их уплаты. Первый варианта позволяет уплачивать налог одновременно.

Второй – в течение налогового периода, т.е. налогоплательщик уплачивает предварительные, или авансовые, платежи по результатам отчётных периодов с окончательным перерасчётом по итогам налогового периода.

Налоговое законодательство предусматривает возможность уплаты налогов как в наличной, так и в безналичной форме. Кроме того, порядок уплаты налога должен предусматривать возможность или невозможность уплаты в иностранной валюте.

Существует три основных способа исчисления и уплаты налога.

Первый способ предполагает самостоятельный расчёт и уплату в бюджет причитающейся суммы налога налогоплательщиком. Для этого последним производятся соответствующие расчёты, заполняется и представляется в налоговый орган налоговая декларация. В связи с этим данный способ уплаты налога называется «по декларации».

Второй способ предусматривает осуществление исчисления, удержания и уплаты налога в бюджет так называемым налоговым агентом, а не самим налогоплательщиком. Налоговые агенты – это лица, на которые законом возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет причитающейся суммы налога. В качестве налогового агента может выступать организация, физические лица, индивидуальные предприниматели. Примером налогового агента может служить любая организация, выплачивающая заработную плату своим работникам. При выплате зарплаты она обязана рассчитать сумму налога на доходы физических лиц по каждому своему работнику, удержать её и перечислить в бюджет.

Третий способ закрепляет обязанность исчисления на основе кадастра и установленной налоговой ставки суммы налога, подготовку соответствующего уведомления налогоплательщику за налоговым органом. На основании этого уведомления налогоплательщик уплачивает налог в бюджет. Данный способ исчисления и уплаты налога называют или «кадастровым», или «по уведомлению».

*Сроки уплаты* налога устанавливаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Они могут быть привязаны, например, к фиксированным (конкретным) календарным датам или к истечению определённых периодов времени, исчисляемых годами, кварталами, месяцами, днями. В частности, уплата в России налога на имущество физических лиц должна быть произведена налогоплательщиками в два срока: не позднее 15 сентября и не позднее 15 ноября. В налоговом законодательстве могут и не предусматриваться конкретные сроки уплаты отдельных налогов. В частности, в НК РФ это имеет место в части налогов, по которым налоговая база рассчитывается не налогоплательщиком, а налоговым органом. В этом случае предусмотрено, что срок уплаты налога наступает для конкретного нало-

гоплательщика не ранее даты получения им от налогового органа налогового уведомления.

*Налоговые льготы* – полное или частичное освобождение от налогов субъекта в соответствии с действующим законодательством. В конечном счёте, налоговые льготы ведут к уменьшению облагаемого объекта. Одновременно налоговые льготы могут реализовываться в различных формах отдельно для каждого налога в соответствии с целями национальной налоговой политики. Систематизация налоговых льгот, применяемых в мировой практике налогообложения, представляет собой достаточно сложную задачу. Это связано с тем, что налоговые льготы могут быть установлены в любых случаях, когда есть заинтересованность государства в развитии предпринимательской деятельности и оно готово стимулировать или, наоборот, не стимулировать определённые отрасли экономики, регионы, виды предпринимательской деятельности. При этом формы и способы предоставления льгот в любом государстве постоянно развиваются. Вместе с тем можно выделить следующие используемые формы налоговых льгот:

- полное или частичное освобождение прибыли, дохода или другого объекта от налогообложения;
- отнесение убытков на доходы будущих периодов;
- применение уменьшенной налоговой ставки;
- полное или частичное освобождение от налога определённого вида предпринимательской деятельности или дохода от такой деятельности; освобождение от налога отдельных социальных групп;
- отсрочка или рассрочка платежа и некоторые др.

Использование налоговых льгот или преференций является характерным примером прямого воздействия на процессы регулирования и стимулирования. Полное освобождение от уплаты отдельных налогов, базой которых служит доход или прибыль, используется государствами, как правило, для развития новых отраслей экономики или сфер деятельности, стимулирования инвестиций в малоосвоенные или неблагоприятные регионы страны. Подобные налоговые освобождения практикуются в основном сроком от трёх до пяти лет.

Инвестиционная деятельность является наиболее частым объектом налогового стимулирования. Во многих государствах полностью или частично освобождается от налогообложения прибыль, направляемая на эти цели. Нередко для стимулирования инвестиционной активности освобождаются от НДС технологическое оборудование и запасные части к нему.

С помощью налоговых льгот во многих странах поощряются создание и развитие малых предприятий, привлечение иностранного капитала, научно-технические разработки, экологические проекты, стимулируется создание новых высокотехнологичных импортозамещающих производств.

Отдельные налоговые льготы преследуют цель смягчения последствий экономических и финансовых кризисов. Для поощрения концентрации капитала, обновления производственных фондов, стимулирования внешнеэкономической деятельности государство использует такой вид налоговой льготы, как отсрочка платежа или освобождение от уплаты налога. При взимании налога на доходы или прибыль часто практикуется отнесение убытков текущего года на прибыль либо доходы будущего года или следующих лет. В некоторых странах осуществляется налогообложение консолидированных налогоплательщиков, что позволяет в рамках их баланса проводить взаимозачёт убытков и прибылей. Нередко используются налоговые скидки в виде возврата корпорациям налогов, ранее уплаченных государству, налоговые льготы первым покупателям новых выпусков акций компаний и др.

В ряде стран предоставляются различные виды льгот в зависимости от формы собственности. Например, объекты, находящиеся в государственной собственности, освобождаются от уплаты земельного налога или устанавливается льготное налогообложение прибыли государственной корпорации и др.

Вместе с тем резкий рост бюджетных расходов во многих странах со всей остротой поставил вопрос об упорядочении предоставления различных налоговых льгот. Это связано с тем, что установление широкого перечня налоговых льгот зачастую приводит к уменьшению налоговой базы, вследствие чего для сохранения необходимого государству уровня налоговых поступлений оно прибегает к установлению более высоких налоговых ставок. Кроме того, льготное регулирование нарушает основной принцип равенства обложения всех налогоплательщиков независимо от вида их деятельности и создаёт неравные условия для предприятий в различных сферах экономики.

Одним из видов налоговой льготы является необлагаемый минимум – наименьшая часть объекта налогообложения, освобождённая от налога. Необходимо отметить, что налоговым законодательством, как правило, не разрешается предоставление индивидуальных налоговых льгот. Иными словами, они не должны предоставляться отдельным хозяйствующим субъектам и гражданам. Налоговые льготы могут лишь дифференцироваться по региональным, отраслевым, социальным и другим категориям налогоплательщиков.

Экономический показатель, за счёт которого налогоплательщик должен в соответствии с действующим законодательством уплатить соответствующую сумму налога, характеризует *источник налога*, т.е. резерв, используемый для уплаты налога. Существуют только два источника, за счёт которых может быть уплачен налог, – доход и капитал налогоплательщика.

Законодательством большинства стран, как правило, в качестве источника уплаты налога предусматриваются различные формы доходов, в том числе прибыль, заработная плата и т.д. Практически не используется в качестве источника капитал налогоплательщика. И это не случайно, поскольку в этом случае возникает угроза утраты налогоплательщиком возможности в дальнейшем уплачивать налог. Поэтому уплата налога за счёт капитала производится по решению суда, когда отсутствуют другие источники погашения возникшей у налогоплательщика задолженности по налогам. Источник налога в отдельных случаях по некоторым налогам может совпадать с объектом обложения. В частности, подобное положение имеет место по налогу на прибыль.

Законодательством Российской Федерации установлены следующие источники уплаты налогов.

1. Общая сумма выручки. За счёт данного источника уплачиваются, в частности, НДС, акцизы.

2. Прибыль. За счёт этого источника уплачиваются налог на прибыль, государственная пошлина.

3. Издержки производства и обращения. За счёт данного источника уплачиваются налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), земельный налог.

4. Финансовые результаты деятельности организации. За счёт этого источника уплачивается налог на имущество организаций.

Установление конкретного источника уплаты налога имеет существенное значение. Это связано с тем, что уплата одного налога может изменить налоговую базу, и соответственно, сумму другого налога. В частности, все налоги, уплачиваемые за счёт увеличения издержек производства или относимые на результаты финансовой деятельности, уменьшают налоговую базу и причитающуюся уплате в бюджет сумму налога на прибыль.

*Единица обложения (масштаб налога)* представляет собой установленную законом количественную меру измерения объекта обложения. Она зависит от объекта обложения и может выступать в натуральной или денежной форме, например, стоимость, площадь, масса, объем и пр. Единицей обложения, в частности, по уплате НДПИ является объём добытого природного газа, по земельному налогу – сотая часть гектара, гектар; по налогу на доходы физических лиц – рубль.

Налоговый оклад представляет собой сумму налога, уплачиваемую налогоплательщиком с одного объекта обложения.

*Отчётный период* – это установленный законодательством срок, по истечении которого налогоплательщик обязан уплатить авансовые платежи по соответствующему налогу и представить контролирующему органу предусмотренную законодательством отчётность по данному налогу. По отдельным видам налогов налоговый и отчётный период могут совпадать. В частности, в российской налоговой системе это положение имеет место по НДС и НДПИ.

### 1.3. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ

По своей общей структуре, принципам построения и перечню налогов российская налоговая система в основном соответствует системам налогообложения юридических и физических лиц, действующим в странах с рыночной экономикой. Наиболее полное представление об отечественной налоговой системе может дать классификация налогов по различным признакам.

Налоговым кодексом РФ предусмотрено деление налогов на три группы: федеральные, региональные и местные. Таким образом, в зависимости от уровня налогоплательщика налоги необходимо классифицировать *по принадлежности к уровню власти* (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Федеральные налоги и сборы	Региональные налоги	Местные налоги	Налоги, установленные специальными налоговыми режимами
1. НДС 2. Акцизы 3. НДФЛ 4. НПО* 5. НДСП 6. Водный налог 7. Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов 8. Государственная пошлина	1. Налог на имущество организаций 2. Налог на игорный бизнес 3. Транспортный налог	1. Земельный налог 2. Налог на имущество физических лиц	1. Единый сельскохозяйственный налог 2. Единый налог при упрощённой системе налогообложения 3. Единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности 4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

\* Налог на прибыль организаций.

Налоговая система РФ включает 13 видов налогов и сборов, в том числе восемь федеральных, три региональных и два местных налогов. Кроме того, НК РФ предусмотрена возможность применения специальных налоговых режимов, при которых для отдельных категорий налогоплательщиков уплата большинства налогов заменяется единым налогом. В настоящее время установлено четыре таких режима.

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

Перечень региональных налогов также содержится в Кодексе, но эти налоги вводятся в действие законами субъектов РФ и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта. Вводя в действие региональные налоги, законодательные органы власти субъектов РФ определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных НК РФ, а также налоговые льготы. Все остальные элементы региональных налогов установлены соответствующей главой НК РФ. Такой же порядок введения местных налогов с той лишь разницей, что они вводятся в действие представительными органами муниципальных образований.

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

В связи с происходящими процессами глобализации появилась и такая разновидность налогов, как *межгосударственные налоги*. В частности, в странах-членах Европейского Союза действует единый налог на импортную (из третьих стран) продукцию сельскохозяйственного производства, средства от которого поступают в бюджет этого сообщества.

Возможно, аналогичные виды межгосударственных налогов появятся и в странах-членах СНГ и Союзного государства России и Беларуси, в частности для финансирования совместных межгосударственных программ. Исключительные особенности имеет российская налоговая система в части классификации налогов по *субъекту уплаты*, т.е. налогов, уплачиваемых юридическими и физическими лицами (табл. 1.3).

Как видно из приведённых данных, преобладающее значение в российской налоговой системе имеют налоги, уплачиваемые *юридическими лицами*. Из 13 видов налогов, установленных налоговой системой РФ, восемь налогов уплачиваются юридическими лицами, уплата трёх налогов возложена как на юридических, так и на физических лиц, и два налога платят исключительно физические лица. Из четырёх видов налогов, действующих в системе специальных налоговых режимов, пока только один налог – единый налог при действии соглашения о разделе продукции – уплачивается исключительно юридическими лицами. Три остальных налога платят как физические лица – предприниматели без образования юридического лица, так и юридические лица.

Классифицируя российскую систему налогов и сборов по субъекту уплаты, важно подчеркнуть ещё одно важное обстоятельство. Конкретные

Таблица 1.3

Налоги и сборы, взимаемые с юридических лиц	Налоги, взимаемые с физических лиц	Налоги и сборы, взимаемые и с юридических и с физических лиц
1. НДС 2. Акцизы 3. НПО 4. Налог на имущество организаций (НИО) 5. Налог на игорный бизнес 6. НДСПИ 7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов 8. Водный налог 9. Единый налог при действии соглашения о разделе	1. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) 2. Налог на имущество физических лиц (НИФЛ)	1. Земельный налог 2. Транспортный налог 3. Государственная пошлина 4. ЕСХН 5. Единый налог при упрощённой системе налогообложения . 6. Единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности

налогоплательщики – юридические лица уплачивают гораздо меньше налогов, чем это предусмотрено в НК РФ. Это вызвано тем обстоятельством, что в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число организаций. К таким налогам относятся, в частности, акцизы, НДСПИ, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, налог на игорный бизнес, транспортный налог. При этом акцизы на отдельные виды товаров, плательщиками которых формально являются юридические лица, фактически (а не номинально, как другие косвенные налоги) платят непосредственно потребители, т.е. физические лица.

Вместе с тем о роли соответствующей категории налогов в налоговой системе страны следует судить, в основном, не с позиции количества соответствующих видов налогов, а с качественной стороны – их доли в общей сумме налоговых поступлений. В отличие от стран с развитой рыночной экономикой, в России преобладает доля налогов, взимаемых с юридических лиц. В структуре доходов консолидированного бюджета, несмотря на имеющуюся тенденцию роста, поступления налогов от физических лиц составляют не более 15%. Данный показатель значительно ниже, чем в дру-

гих развитых странах, где налоги, уплачиваемые физическими лицами, обеспечивают 50 – 60% всех налоговых доходов бюджетов.

Большое значение для характеристики налоговой системы имеют установленные в стране методы распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами различных уровней. В мировой практике используются три подобных метода.

*Закрепление налогов за бюджетом соответствующего уровня.* В данном случае речь идёт не о праве соответствующих органов власти устанавливать тот или иной налог и его элементы, а о закреплении на постоянной основе поступлений данного налога в бюджет определённого уровня. В связи с этим их нередко называют закреплёнными налогами. Указанные налоги не могут зачисляться в бюджеты другого уровня. Таким образом, закреплённые налоги – это налоги, которые на постоянной основе закреплены за соответствующим бюджетом и полностью зачисляются в данный бюджет. В российской налоговой системе указанная форма используется в части местных налогов, которые целиком и полностью закреплены и поступают в местные бюджеты. Распределение налогов между бюджетами разных уровней регулируется исключительно налоговым законодательством, т.е. НК РФ.

*Распределение доходов от поступления федеральных налогов между федеральным, региональными и местными бюджетами, а также доходов от региональных налогов – между региональными и местными бюджетами.* Распределение доходов от поступления налогов между бюджетами разных уровней осуществляется, как правило, не налоговым, а бюджетным законодательством. В отдельных странах это происходит ежегодно при утверждении соответствующих бюджетов. В этом случае в ходе бюджетного планирования осуществляется регулирование доходной базы бюджетов путём ежегодного утверждения в законе о бюджете доли доходов от каждого налога, поступившего на данной территории, в соответствующих бюджетах. В связи с этим указанные налоги называют регулирующими. Таким образом, регулирующие налоги – это те налоги, от доходов которых в процессе бюджетного планирования производятся отчисления в бюджеты нижестоящего уровня с целью улучшения их сбалансирования. В БК РФ, начиная с 2005 г., установлено распределение (путём установления соответствующих нормативов) доходов от ряда федеральных налогов между бюджетами субъектов РФ и федеральным бюджетом на постоянной основе. Также на постоянной основе закреплено распределение отдельных федеральных налогов между федеральными и местными бюджетами. В частности, доходы от поступления налога на доходы физических лиц распределены на постоянной основе между региональными и местными бюджетами по нормативам, соответственно, 70 и 30%. Сбор за пользование объектами водных биологических ресур-

сов поступает на постоянной основе в федеральный бюджет в доле равной 20%, а в региональные бюджеты – 80%.

Законами же о бюджете устанавливаются краткосрочные, до трёх лет, нормативы распределения налоговых доходов между бюджетами разных уровней. В частности, после зачисления по установленной ставке налога на прибыль в бюджет субъекта РФ поступления по нему распределяются между региональными и местными бюджетами в пропорциях, устанавливаемых при утверждении соответствующего регионального бюджета. Второй метод межбюджетного регулирования является самым распространённым в Российской Федерации.

*Совместное использование одной и той же налоговой базы* федеральными, региональными и местными властями. Указанная форма в российской налоговой системе не получила широкого распространения. К ней можно с некоторыми оговорками отнести распределение налога на прибыль организаций. В соответствии с НК РФ установлена отдельная ставка данного налога для платежей в федеральный бюджет в размере 2,0%, а также ставка по платежам в бюджеты регионов в размере 18,0% от налоговой базы. Как правило, указанная форма межбюджетного распределения налогов регулируется налоговым законодательством.

Характеристика налоговой системы с точки зрения её влияния на финансовое положение налогоплательщика и на экономику страны невозможна без классификации налогов по форме взимания, согласно которой налоги делятся на прямые и косвенные.

*Прямые налоги* взимаются в зависимости от уровня дохода или стоимости принадлежащей налогоплательщику собственности (имущества). Они применяются государством для того, чтобы под налоговое воздействие попало как можно большее число объектов деятельности налогоплательщика: имущество предприятий, рабочая сила, потребляемые в производстве ресурсы, доход. При прямом налогообложении усиливается зависимость размера уплачиваемых налогоплательщиком налогов от эффективности его деятельности. Таким образом, прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика. В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством, например, налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налоги на имущество как юридических, так и физических лиц и др. В данном случае основанием для обложения служат владение и пользование доходами и имуществом.

*Косвенные налоги*, в отличие от прямых, взимаются в процессе движения доходов или оборота товаров (работ или услуг). Указанные налоги могут быть переложены налогоплательщиком на других лиц. Это возможно вследствие того, что данные налоги включаются в виде надбавки в цену товара, а также в тариф на работы или услуги и оплачиваются потреби-

телем. Таким образом, владелец товара (работы или услуги) при их реализации получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги нередко называют *налогами на потребление*. Таким образом, указанные налоги предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. При косвенном налогообложении субъектом налога является продавец товара (работы или услуги), выступающий в качестве посредника между государством и фактическим плательщиком налога – потребителем этого товара (работы или услуги). Примерами косвенного налогообложения могут служить НДС, акцизы и таможенные пошлины.

Косвенные налоги являются для государства наиболее простыми по форме их взимания, а для плательщика – сложными из-за невозможности уклонения от их уплаты. Для государства они привлекательны ещё и тем, что поступление этих налогов напрямую в казну не связано с финансово-хозяйственной деятельностью субъекта налогообложения, поэтому фискальный эффект достигается в условиях падения производства и даже убыточной работы организаций. Тем самым косвенное налогообложение обеспечивает устойчивость доходной базы государства, особенно в условиях высоких темпов инфляции. Кроме того, косвенные налоги являются менее болезненными для налогоплательщика и как бы незаметны для него.

Для понимания экономического содержания налогов и проведения анализа существующей в стране налоговой системы большое значение имеет и *классификация налогов по объекту обложения*.

Среди прямых налогов в российской налоговой системе выделяются реальные (имущественные), ресурсные (рентные), личные и вменённые.

*Реальными* налогами облагаются продажа, покупка или владение имуществом, и их взимание не зависит от индивидуальных финансовых возможностей налогоплательщика. Поэтому их еще называют *имущественными налогами*. К ним относятся, в частности, земельный налог, налоги на имущество физических и юридических лиц, транспортный налог.

С реальными налогами тесно связаны *ресурсные (рентные)* платежи, взимание которых определяется разработкой, использованием и добычей природных ресурсов. Их введение и уплата, как правило, связаны с образованием и получением ренты. К ним следует отнести налог на добычу полезных ископаемых, земельный налог, водный налог.

В отличие же от реальных налогов при взимании *личных* налогов учитываются финансовое положение налогоплательщика, его платёжеспособность. К этой категории относятся налог на прибыль, налог на доходы физических лиц.

Отличительной особенностью налогов, включённых в группу *вменённых*, является то, что объектом обложения здесь выступает доход, определяемый государством. Указанный доход не зависит от фактических

финансовых показателей деятельности налогоплательщика и определяется его потенциальными возможностями, связанными с владением и распоряжением имеющегося у него имущества. Поэтому данный вид налогов можно назвать одной из разновидностей реальных налогов. Формой такого налога, например, может служить единый налог на вменённый доход. К этой категории налогов относится также и действующий в Российской Федерации налог на игорный бизнес. При его взимании объектом обложения является не фактический, а условно рассчитанный доход, получаемый налогоплательщиком с каждого игрового поля.

Косвенные налоги в свою очередь подразделяются на акцизы, государственную фискальную монополию и таможенные пошлины.

*Акцизы* бывают индивидуальные и универсальные. *Индивидуальные акцизы* представляют собой обложение отдельных видов товаров, сырья, готовой продукции. Они могут устанавливаться и по группам товаров. Примером данного акциза являются действующие практически во всех странах мира, в том числе и в России, акцизы на алкоголь и табак.

*Универсальными акцизами* облагаются, как правило, обороты организаций (объёмы реализации, продаж и т.д.), например, НДС, который применяется в мировой налоговой системе с конца 1960-х – начала 1970-х гг., а в Российской Федерации – с 1992 г. В некоторых странах вместо НДС применяется налог с продаж.

*Государственная фискальная монополия* – это полная или частичная монополия государства на доходы от производства и продажи отдельных видов товаров, к которым, как правило, относятся спиртные напитки, соль, табачные изделия, спички, пиво. В налоговой практике государственная фискальная монополия используется не всеми странами; отсутствует она и в российской налоговой системе.

*Таможенная пошлина* – это косвенные налоги (взносы, платежи), взимаемые таможенными органами при ввозе товара на таможенную территорию или его вывозе с этой территории и являющиеся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза. В Российской Федерации таможенная пошлина необоснованно выведена из налоговой системы и, таким образом, не является налогом. В связи с этим ставки и некоторые другие элементы таможенной пошлины устанавливаются не законом, как это присуще налоговым платежам, а Правительством РФ. Таможенные пошлины в большинстве стран устанавливаются только на импортные товары. Экспорт товаров, как правило, обложению таможенными пошлинами не подлежит. В отличие от других стран в России установлены и экспортные пошлины.

По способу обложения налоги российской налоговой системы классифицируются по трём группам в зависимости от способов взимания налогового оклада (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Способы взимания налогового оклада**

Взимание налога «у источника» осуществляется в тех случаях, когда обязанность по удержанию и перечислению налога в бюджет возложена на налогового агента, т.е. на орган, который выплачивает доход. В данном случае налог удерживается фактически одновременно с выплатой дохода, что исключает возможность уклонения от его уплаты. Говоря иначе, налогоплательщик в этом случае получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного налоговым агентом. Данный способ применяется в основном при обложении налогом доходов лиц наёмного труда, а также других фиксированных доходов. В частности, в российской налоговой системе он характерен для НДФЛ, когда бухгалтерия исчисляет и удерживает данный налог с доходов работников данного предприятия, выполняющих работу по различным видам трудового договора. Этот способ применяется также при обложении налогом на прибыль доходов, полученных иностранными организациями от источников в Российской Федерации. Налог, изъятый налоговым агентом «у источника», поступает сразу в бюджет.

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

Российское налоговое законодательство предусматривает подачу деклараций, в частности, при уплате налогов физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, а также по большинству налогов, уплачиваемых юридическими лицами: НДС, налог на прибыль и др. В данном случае имеют место нефиксированные доходы. При получении налогоплательщиком доходов из множества источников исчисление налога «по декларации» производится в случае установления по данному налогу прогрессивной шкалы налогообложения. Подобный способ применялся в российской налоговой системе в отношении налога на доходы физических лиц до отмены прогрессивной шкалы ставок налогообложения.

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

В российской налоговой системе данная классификация налогов не всегда привязана к конкретному налогу. Один и тот же налог может взиматься разными способами в зависимости от категории налогоплательщика, а также от других факторов. В частности, как отмечалось выше, НДФЛ взимается способом «у источника» с доходов работников предприятия. Однако при уплате НДФЛ физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, используется способ уплаты «по декларации».

Налоговое законодательство предусматривает подачу деклараций при уплате налога на прибыль организаций абсолютным большинством налогоплательщиков. В то же время при налогообложении доходов, полученных иностранными организациями от источников в Российской Федерации, налог на прибыль удерживается у «источника» получения дохода. По способу «у источника» облагаются также отдельные виды доходов по НПО (акциям и другим ценным бумагам) вне зависимости от категории налогоплательщиков. Способом «по кадастру» производится обложение

транспортным налогом физических лиц. Юридические лица уплачивают данный налог способом «по декларации».

Характеризуя классификацию налогов по источнику обложения, следует, прежде всего, подчеркнуть, что она относится исключительно к налогам, уплачиваемым юридическими лицами, поскольку источник уплаты налога у физических лиц может быть только один – доход (табл. 1.4).

Таблица 1.4

Выручка от реализации	Издержки производства и обращения	Финансовые результаты	Остаточная прибыль
1. НДС 2. Акцизы	1. НДС 2. Водный налог 3. Налог на игровой бизнес 4. Земельный налог 5. Транспортный налог	1. НИО	1. НПО 2. Государственная пошлина 3. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Все источники обложения подразделяются на четыре вида, при этом большинство налогов уплачивается до распределения организацией балансовой прибыли, т.е. за счёт увеличения издержек или снижения прибыли. Тем самым уменьшается облагаемая база по налогу на прибыль.

Вместе с тем, с точки зрения влияния на размер снижения налогооблагаемой прибыли, их роль невелика. Решающее значение для финансового положения налогоплательщика играют налоги, уплачиваемые за счёт выручки от реализации и остаточной прибыли, поскольку из этих источников уплачиваются наиболее значимые налоги, такие как НДС, акцизы, налог на прибыль.

#### 1.4. КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Как налоги Российской Федерации классифицируются по принадлежности к уровню власти?
2. Какие особенности имеет российская налоговая система в части классификации налогов по субъекту уплаты?
3. Какие налоги являются важнейшими с позиций формирования доходов бюджетов в Российской Федерации и в развитых зарубежных странах?

4. Назовите методы распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами разных уровней.
5. Какова сущность закреплённых налогов? Чем они отличаются от регулирующих?
6. Назовите факторы, за счёт которых было обеспечено снижение общей налоговой нагрузки при принятии НК РФ.
7. Какие основные теории налогообложения вы знаете? Охарактеризуйте их кратко.
8. Чем налог отличается от других видов платежей?
9. Назовите и охарактеризуйте элементы налогообложения.
10. Перечислите виды налоговых ставок и дайте им характеристику.
11. Какие существуют методы исчисления налога?
12. Какие способы исчисления и уплаты налога применяются в практике налогообложения?
13. Перечислите источники уплаты налога.
14. Назовите наиболее часто применяемые формы налоговых льгот. В каких целях они предоставляются?
15. Дайте характеристику классификации налогов по методу взимания.
16. Как подразделяются налоги в зависимости от объекта налогообложения?
17. Назовите отличительные черты взимания налогов «у источника», «по декларации», «по кадастру».
18. Какова классификация налогов в Российской Федерации, уплачиваемых юридическими лицами, по источнику обложения?

## 2. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

### 2.1. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ (ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ)

#### 2.1.1. Страховые взносы во внебюджетные фонды

Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ) опубликован 28.07.2009 в «Российской газете» № 137.

Глава 24 НК РФ с 01.01.2010 исключена из Налогового кодекса Федеральным законом от 24.07.2009 № 213-ФЗ.

С 1 января 2010 года работодатели вместо ЕСН платят страховые взносы в государственные внебюджетные фонды.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний сохраняются (согласно закону № 125-ФЗ от 24.07.1998). Алгоритм исчисления и уплаты страховых взносов представлен на рис. 2.1



Рис. 2.1. Алгоритм исчисления и уплаты страховых взносов

### 2.1.2. Объект налогообложения

Для налогоплательщиков-работодателей объектом налогообложения являются: выплаты и иные вознаграждения, включая вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, выплачиваемые по всем основаниям работникам.

Не являются объектом налогообложения следующие виды выплат и вознаграждений (ст. 338 НК РФ):

- государственные пособия, в том числе пособия по временной нетрудоспособности; пособия по уходу за больным ребенком; пособия по безработице; беременности и родам;
- компенсационные выплаты, в том числе возмещение вреда, причинённого увечьем или иным повреждением здоровья;
- вся сумма суточных, выплаченная командированному работнику;
- материальная помощь, в том числе суммы единовременной материальной помощи, оказываемой на основании решений органов законодательной и исполнительной власти; выплаты работникам бюджетной организации в сумме, не превышающей 4 тыс. р. на одно физическое лицо за налоговый период;
- иные выплаты, в том числе стоимость фирменной одежды, выдаваемой работникам в соответствии с законодательством; суммы, выплачиваемые за счет членских профсоюзных взносов; суммы, выплачиваемые за участие в избирательных компаниях и др.;
- единовременная материальная помощь, оказываемая работодателем в случае рождения (усыновления или удочерения) ребёнка (не более 50 000 р. на каждого ребенка), если она выплачивается в течение года после рождения (усыновления или удочерения);
- материальная помощь, оказываемая работодателями своим сотрудникам, в пределах 4000 р.;
- выплаты по трудовым и гражданско-правовым договорам в пользу иностранцев и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории РФ.

Для налогоплательщиков, не являющихся работодателями, объектом налогообложения являются: доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, в денежной или натуральной формах, за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

### 2.1.3. Налоговая база

*Налоговая база для налогоплательщиков-работодателей* определяется отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом (т.е. используется кумулятивный метод расчёта).

Налоговая база определяется по формуле

$$Qб = \begin{matrix} \text{Выплаты и вознаграждения,} \\ \text{начисленные работодателями} \\ \text{в пользу работников} \end{matrix} - \begin{matrix} \text{Налоговые} \\ \text{льготы} \end{matrix}$$

Виды выплат и вознаграждений	Налоговая база
Выплаты и вознаграждения в пользу работников за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу	Сумма выплат и денежного вознаграждения
Выплаты и иные вознаграждения, полученные в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг)	Стоимость этих товаров (работ, услуг) на день получения, исчисленная по рыночным ценам с учётом НДС и акцизов
Вознаграждение по авторским и лицензионным договорам	Сумма вознаграждения за минусом расходов, определённых в порядке, установленном для профессиональных налоговых вычетов при расчёте НДФЛ
<p>Материальная выгода, полученная:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– от оплаты (полностью или частично) работодателем приобретаемых для работника товаров (работ, услуг), в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения (<i>если данные расходы включены организацией в налоговую базу при исчислении налога на прибыль</i>);</li> <li>– от приобретения работником у работодателя товаров (работ, услуг) на условиях, более выгодных по сравнению с представляемыми в обычных условиях их продавцом, не являющимся взаимосвязанным с покупателями;</li> <li>– в виде суммы страховых взносов по договорам добровольного страхования, если страховые взносы полностью или частично вносились работодателем</li> </ul>	<p>Стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг) в части, оплаченной работодателем</p> <p>Суммы страховых взносов, уплаченных работодателем</p>

**Налоговые льготы отдельным налогоплательщикам  
(ст. 236 НК РФ)**

Налогоплательщик	Предоставляемая льгота
Организации любых организационно-правовых форм	Страховые взносы не начисляются на суммы выплат и вознаграждений, начисленные работникам-инвалидам I, II, III групп (включая выплаты по гражданско-правовым договорам), не превышающих 100 тыс. р. на каждого работника в течение налогового периода
Общественные организации инвалидов, их предприятия и учреждения (при соблюдении всех условий ст. 239 НК РФ)	Страховые взносы не начисляются на суммы выплат и вознаграждений, выплачиваемых всем работникам, не превышающих 100 тыс. р. на каждого работника в течение налогового периода

*Для налогоплательщиков, не являющихся работодателями*

$$Qб = \text{Доходы} - \text{Расходы},$$

где Доходы – сумма доходов, полученных налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности; Расходы – суммы, связанные с извлечением доходов и учитываемые при расчёте НДФЛ как профессиональные вычеты.

Тарифы взносов во внебюджетные фонды для работодателей, применяющих общую систему налогообложения, в 2010 г. останутся в размерах действовавших в 2009 г. ставок ЕСН (ст. 57 Закона № 212-ФЗ).

Увеличение ставок произойдет только с 2011 г. (ст. 12 Закона № 212-ФЗ).

**Ставки взносов при общей системе налогообложения, %**

Фонды	2009–2010 гг.	2011 г.	Изменение
ФСС	2,9	2,9	0
ФФОМС	1,1	2,1	+1,0
ТФОМС	2,0	3,0	+1,0
ПФР	20,0	26,0	+6,0
<b>Итого</b>	<b>26,0</b>	<b>34,0</b>	<b>+8,0</b>

Продолжение табл.

Фонды	2009–2010 гг.	2011 г.	Изменение
В том числе ПФР			
1966 г. р. и старше:			
Страховая	20,0	26,0	+6,0
1967 г. р. и моложе:			
Страховая	14,0	20,0	+6,0
Накопительная	6,0	6,0	0

В переходный период с 2011 по 2014 гг. предусмотрены льготные тарифы для отдельных категорий плательщиков – для сельхозпроизводителей, и плательщиков ЕСХН, для организаций народных художественных промыслов и семейных (родовых) общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, для резидентов технико-внедренческих особых экономических зон и для организаций, использующих труд инвалидов (ст. 58 Закона № 212-ФЗ). Переход их к общему страховому тарифу в 34% будет постепенным и завершится в конце 2014 г.

#### Льготные ставки взносов для отдельных категорий плательщиков, %

Фонды	2010 г.	2011–2012 гг.	2013–2014 гг.
ФСС	0	1,9	2,4
ФФОМС	0	1,1	1,6
ТФОМС	0	1,2	2,1
ПФР	10,3	16,0	21,0
<b>Итого</b>	<b>10,3</b>	<b>20,2</b>	<b>27,1</b>
В том числе ПФР			
1966 г. р. и старше:			
Страховая	10,3	16,0	21,0
1967 г. р. и моложе:			
Страховая	4,3	10,0	15,0
Накопительная	6,0	6,0	0

Касательно «упрощенцев» и плательщиков ЕНВД, в 2010 г. они уплачивают взносы исключительно в ПФР в размере 14%. В дальнейшем никакие льготы для них не предусмотрены. С 2011 г. они будут применять ставку 34%, как и страхователи, выплачивающие вознаграждение физическим лицам и применяющие общий режим (ст. 12 Закона № 212-ФЗ).

Фонды	2009–2010 гг.	2011 г.	Изменение
ФСС	0	2,9	+2,9
ФФОМС	0	2,1	+2,1
ТФОМС	0	3,0	+3,0
ПФР	14,0	26,0	+12,0
<b>Итого</b>	<b>14,0</b>	<b>34,0</b>	<b>+20,0</b>
В том числе ПФР			
1966 г. р. и старше:			
Страховая	14,0	26,0	+12,0
1967 г. р. и моложе:			
Страховая	8,0	20,0	+12,0
Накопительная	6,0	6,0	0

Не производящие выплаты физическим лицам индивидуальные предприниматели, нотариусы и адвокаты, занимающиеся частной практикой, будут уплачивать не только фиксированные взносы в ПФР, но и взносы в ФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года (подп. 2 п. 1 ст. 5, п. 1 ст. 14 Закона № 212-ФЗ). В соответствии с частью 2 статьи 13 Закона № 212-ФЗ такая стоимость равна произведению МРОТ (установленного на начало финансового года) и тарифа в соответствующий фонд. При этом полученная сумма умножается на 12. Взносы будут уплачиваться в ПФР и ФОМС, кроме взносов в ФСС (подп. 2 п. 1 ст. 5, ст. 12, ч. 1 ст. 14 Закона № 212-ФЗ).

Фонды	2010 г.	2011 г.
ФСС	0	0
ФФОМС	МРОТ × 12 мес × 1,1%	МРОТ × 12 мес × 2,1%
ТФОМС	МРОТ × 12 мес × 2,0%	МРОТ × 12 мес × 3,0%
ПФР	МРОТ × 12 мес × 20,0%	МРОТ × 12 мес × 26,0%
<b>ИТОГО</b>	<b>МРОТ × 12 мес × 23,1%</b>	<b>МРОТ × 12 мес × 31,1%</b>

В отличие от ЕСН, при расчёте которого применялась регрессивная шкала налогообложения в зависимости от размера выплат, с 2010 г. взносы будут взиматься по единой ставке.

Установлена предельная базовая величина выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, при превышении которой взносы взиматься не будут (п. 4 ст. 8 Закона № 212-ФЗ).

На 2010 г. эта базовая сумма составляет 415 тыс. р. Она исчисляется нарастающим итогом с начала расчётного периода.

В последующие годы базовая величина будет индексироваться в соответствии с ростом средней заработной платы согласно решениям Правительства РФ. Установление этого верхнего предела должно означать, что пенсия потом свыше этих сумм ни назначаться, ни выплачиваться не будет.

#### **2.1.4. Отчётность в фонды**

Перечисление страховых взносов плательщиками, производящими выплаты в пользу физических лиц, осуществляется отдельными платёжными поручениями, которые направляются в каждый из четырёх фондов: ПФР, ФСС, ФФОМС, ТФОМС (ч. 1, 8 ст. 15 Закона № 212-ФЗ). При этом взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством плательщик вправе уменьшить на сумму произведённых им расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по данному виду страхования в соответствии с законодательством РФ.

В течение расчётного (отчётного) периода уплачивается ежемесячный обязательный платёж по итогам каждого календарного месяца не позднее 15-го числа следующего за ним месяца (ч. 3 – 5 ст. 15 Закона № 212-ФЗ).

Плательщики, которые не производят выплаты физическим лицам, уплачивают взносы за расчётный период отдельными платёжами в ПФР, ФФОМС и ТФОМС не позднее 31 декабря текущего календарного года (ч. 2 – 4 ст. 16 Закона № 212-ФЗ). Перечисление авансовых платёжей такими плательщиками не предусмотрено.

С 2010 г. налоговые органы не контролируют уплату страховых взносов.

Взносы в ФСС будет контролировать сам фонд, а уплату взносов в ФОМС и ПФР будут проверять специалисты ПФР (ст. 3 Закона № 212-ФЗ).

Отчётными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и календарный год (он же – расчётный период).

Сроки сдачи расчётов в ФСС останутся без изменений: до 15-го числа первого календарного месяца, следующего за отчётным периодом.

В ПФР отчёт по начисленным и уплаченным взносам в ПФР и в ФОМС будет сдаваться ежеквартально до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчётным периодом (п. 9 ст. 15 Закона № 212-ФЗ). Представление расчётов по итогам календарного года не предусмотрено. Следовательно, отчитываться по страховым взносам плательщик будет четыре раза в год в указанные выше сроки, т.е. до 1 мая, 1 августа, 1 ноября, 1 февраля.

Расчёт по начисленным и уплаченным взносам плательщики, не производящие выплат физическим лицам, подают в территориальный орган ПФР до 1 марта календарного года, следующего за истекшим расчётным периодом по форме, которая утверждается органом исполнительной власти (ч. 5 ст. 16 Закона № 212-ФЗ).

**Персонифицированный учёт.** Отчётность за 2009 г. следовало представлять до 1 марта 2010 г. по старым правилам.

В 2010 г. отчётными периодами признавались полугодие и календарный год, соответственно, сведения необходимо было подавать до 1 августа 2010 г. и до 1 февраля 2011 г. (п. 12 ст. 37 Закона № 213-ФЗ).

С 2011 г. отчётными периодами признаны первый квартал, полугодие, девять месяцев и календарный год (ст. 1 Федерального закона от 01.04.1996 № 27, в редакции подп. «б» п. 1 ст. 12 и п. 4 ст. 41 Закона № 213-ФЗ). Отчётность представляется ежеквартально до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчётным периодом (п. 3 ст. 12 Закона № 213-ФЗ, п. 2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ).

Вместе с индивидуальными персонифицированными сведениями страхователь обязан представлять итоговые сведения о начисленных и уплаченных страховых взносах в целом за всех работающих у него застрахованных лиц. Данное положение вступает в силу с 1 июля 2010 г. (п. 3 ст. 41 Закона № 213-ФЗ).

Начиная с 2011 года, страхователь при представлении сведений на 50 и более работающих у него лиц за предшествующий отчётный период должен подать документы в электронном виде и с применением электронной цифровой подписи (п. 2 ст. 8 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ). Электронный формат отчёта утверждается ПФР (п. 3 ст. 12 Закона № 213-ФЗ).

До 1 марта следующего года обязаны представить сведения физические лица, самостоятельно уплачивающие страховые взносы (абз. 1 п. 5 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ).

**Проверки выездные (камеральные).** В законе определены полномочия ПФР и ФСС при выездных и камеральных проверках. Они аналогичны тем, которые имели налоговые органы при проверках ЕСН. Проверки могут быть назначены по решению руководства не чаще чем раз в три года (п. 10 ст. 35 Закона № 212-ФЗ).

ПФР будет проверять не только правильность исчисления взносов и своевременность их уплаты, но и предоставление сведений персонифицированного учёта.

Страхователи обязаны обеспечить в течение шести лет сохранность документов, подтверждающих исчисление и уплату сумм страховых взносов (пп. 6 п. 2 ст. 28 Закона № 212-ФЗ).

Максимальное время длительности выездной проверки – два месяца. Правда, сотрудники фонда вправе приостановить проверку на шесть ме-

сяцев, а в исключительном случае – ещё на три. По окончании ревизоры составляют акт, а затем и решение о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении.

Камеральная проверка каждого представленного расчёта будет проходить в течение трёх месяцев. Если сотрудники фонда обнаружат ошибки или несоответствия, потребуют, чтобы плательщик предоставил пояснения либо внёс исправления. Если корректировки не устроят проверяющих, составляется акт, а затем выносится решение о привлечении к ответственности страхователя либо об отказе в привлечении.

Обжаловать решение сотрудников фонда по выездной или камеральной проверке можно будет и в вышестоящем органе либо сразу в суде – на усмотрение страхователя.

За неподачу расчётов установлена ответственность:

- при просрочке до 180 дней – за каждый месяц 5% от суммы взносов к уплате, но не более 30% и не менее 100 р.;
- при просрочке более 180 дней штраф составит 30% взносов к уплате по расчёту и 10% за каждый месяц, начиная со 181 дня, всего не менее 1000 р.

Неуплата или неполная уплата сумм страховых взносов влечёт взывание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы (при наличии умысла – 40%). При ошибке в КБК взносы не будут считаться уплаченными, даже если они попали в нужный фонд (пп. 4 п. 6 ст. 18 Закона № 212-ФЗ).

В случаях обнаружения плательщиком ошибок (приводящих к занижению суммы взносов) плательщик должен представить в орган контроля уточнённый расчёт. Порядок его подачи аналогичен тому, который содержится в статье 81 НК РФ.

Зачёт излишне уплаченных взносов в один фонд в счёт погашения недоимки в другой невозможен, несмотря на то что ПФР будет контролировать взносы и в ПФР, и в ФОМС (ч. 21 ст. 26 Закона № 212-ФЗ).

Пособие по временной нетрудоспособности за первые два дня по-прежнему выплачивается за счёт средств работодателя (ст. 3 Закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ).

В связи с введением базовой суммы, выше которой взносы не начисляются, с 2010 г. установлен новый порядок определения предельного размера пособий. Средний дневной заработок, используемый при расчёте данных пособий, не может превышать среднего дневного заработка, исчисленного следующим образом: предельная величина базы для начисления страховых взносов, разделённая на 365 (новый п. 3.1 ст. 14 Закона от 29.12.2006 № 355-ФЗ). Поскольку в 2010 г. предельная величина базы равна 415 тыс. р., средний дневной заработок для расчёта указанных пособий в 2010 г. составит 1136 р. 99 к. (415 000 р. : 365). Эту предельную

величину должен иметь в виду каждый страхователь, у которого работает застрахованный, при дальнейших расчётах указанных пособий.

С указанного ограничения максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности установлен как размер пособия в процентах к максимальному заработку, утрата которого на период временной нетрудоспособности страхуется и с которого перечислялись страховые взносы. Максимум при страховом стаже до 5 лет составит 20 750 р. (415 000 : 12 мес. × 60%), от 5 до 8 лет – 27 666 р. (415 000 р. : 12 мес. × 80 %); 8 и более лет – 34 583 р. (415 000 р. : 12 мес. × 100%).

Максимальный размер пособия по беременности и родам за полный календарный месяц составит 34 583 р. (прежде – 25 390 р.).

Ежемесячное пособие по уходу за ребёнком с 2010 года, как и ранее, выплачивается в размере 40% от среднего заработка. При его расчёте среднедневной заработок умножается на 30,4 (среднемесячное число календарных дней в году).

Максимальный размер остался прежним – 1500 р. по уходу за первым ребёнком, 3000 р. по уходу за вторым ребёнком и последующими детьми (абз. 3 п. 1 ст. 15 Федерального закона от 19.05.1995 № 81-ФЗ). В случае ухода за двумя или более детьми до достижения ими возраста полутора лет размер пособия суммируется. В таком случае оно не должно превышать 100% среднего заработка, но не может быть меньше суммированного минимального размера (п. 2 ст. 11.2 Закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ).

Однако ограничение по максимальному размеру данного пособия в 7192 р. отменено. Теперь при расчёте данного среднего заработка учитывается максимальная величина базы, на которую начисляются взносы, деленная на 12 (п. 5.1 ст. 14 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ). Максимальный размер пособия по уходу в 2010 году не превышал 13 833 р. Эта величина рассчитана с учётом предельной базовой величины – 415 000 р. : 12 мес. × 40 % = 13 833,33 р. За неполный месяц ухода пособие выплачивается пропорционально количеству календарных дней в месяце ухода за ребёнком, включая нерабочие праздничные дни. Такой порядок расчёта указан в новых статьях 5.1 и 5.2 ст. 14 Закона № 255-ФЗ в редакции статьи 34 Закона № 213-ФЗ.

Если застрахованное лицо работает у нескольких работодателей, пособие по уходу за ребёнком можно получить только по одному месту работы на выбор. При обращении за пособием выбранному страхователю представляется справка (справки) с места других работ о том, что пособие по уходу за ребёнком другими работодателями не выплачивается.

*Статья 221. Профессиональные налоговые вычеты.* Если расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах:

	Нормативы затрат (в процентах к сумме начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле и видеофильмов и театральных постановок	40
Создание других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

## 2.2. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ В 2011 г.

### 2.2.1. Ставки страховых взносов

В 2011 г. ставки страховых взносов (так называемые тарифы страховых взносов) для всех категорий плательщиков (за исключением 8 отдельных категорий льготников) установлены в следующих размерах:

1. Ставка страхового взноса в Пенсионный фонд (ПФ) в 2011 г. составляет 26%.

2. В Фонд социального страхования (ФСС) ставка страховых взносов установлена в размере 2,9%.

3. Тариф страховых взносов в 2011 г. в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) 3,1%.

4. Для Территориального фонда обязательного медицинского страхования (ТФОМС) – 2,0%.

Таким образом, при сложении совокупный процент ставки страховых взносов в 2011 г. составляет 34%.

С 2012 г. при сохранении неизменным общего размера тарифа страховых взносов в связи с отменой платежа в ТФОМС ставки взносов будут иметь следующий размер:

1. ПФРФ – 26%;
2. ФСС РФ – 2,9%;
3. ФФОМС – 5,1%.

Пониженные ставки страховых взносов на 2011 год установлены для следующих восьми льготных категорий плательщиков.

На 2011 г. ставка страховых взносов в размере 20,2% установлена для:

1. Сельскохозяйственных товаропроизводителей.
2. Организаций и ИП, применяющих единый сельскохозяйственный налог.
3. Плательщиков взносов, производящих выплаты в пользу инвалидов.

Ставка страховых взносов на 2011 г. предусмотрена в размере 14% для:

4. Хозяйственных обществ, созданных бюджетными научными учреждениями.
5. Организаций и ИП, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физлицам, работающим на территории таковой зоны.

6. Организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий (за исключением указанных в пункте 5).

На 2011 г. тарифы страховых взносов в размере 26% установлены для:

7. Плательщиков взносов, осуществляющих производство, выпуск в свет и (или) издание средств массовой информации (СМИ), основным видом деятельности которых является деятельность в области организации отдыха и развлечений, культуры и спорта, издательская и полиграфическая деятельность и т.д.

Ставки страховых взносов в размере 26% предусмотрены на 2011 г. для:

8. Организаций и ИП, применяющих УСНО и основным видом экономической деятельности которых являются виды деятельности, прямо поименованные в Законе.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощённую систему налогообложения, основным видом экономической деятельности (классифицируемым в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности) которых являются:

- а) производство пищевых продуктов (код ОКВЭД 15.1-15.8);
- б) производство минеральных вод и других безалкогольных напитков (код ОКВЭД 15.98);
- в) текстильное и швейное производство (код ОКВЭД 17.18);
- г) производство кожи, изделий из кожи и производство обуви (код ОКВЭД 19);
- д) обработка древесины и производство изделий из дерева (код ОКВЭД 20);
- е) химическое производство (код ОКВЭД 24);
- ж) производство резиновых и пластмассовых изделий (код ОКВЭД 25);
- з) производство прочих неметаллических минеральных продуктов (код ОКВЭД 26);
- и) производство готовых металлических изделий (код ОКВЭД 28);
- к) производство машин и оборудования (код ОКВЭД 29);
- л) производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования (код ОКВЭД 30-33);
- м) производство транспортных средств и оборудования (код ОКВЭД 34, 35);
- н) производство мебели (код ОКВЭД 36.1);
- о) производство спортивных товаров (код ОКВЭД 36.4);
- п) производство игр и игрушек (код ОКВЭД 36.5);
- р) научные исследования и разработки (код ОКВЭД 73);
- с) образование (код ОКВЭД 80);
- т) здравоохранение и предоставление социальных услуг (код ОКВЭД 85);
- у) деятельность спортивных объектов (код ОКВЭД 92.61);
- ф) прочая деятельность в области спорта (код ОКВЭД 92.62);
- х) обработка вторичного сырья (код ОКВЭД 37);
- ц) строительство (код ОКВЭД 45);
- ч) техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств (код ОКВЭД 50.2);
- ш) удаление сточных вод, отходов и аналогичная деятельность (код ОКВЭД 90);
- щ) вспомогательная и дополнительная транспортная деятельность (код ОКВЭД 63);
- ы) предоставление персональных услуг (код ОКВЭД 93);

- э) производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них (код ОКВЭД 21);
- ю) производство музыкальных инструментов (код ОКВЭД 36 3);
- я) производство различной продукции, не включённой в другие группировки (код ОКВЭД 36.6);
- я.1) ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования (код ОКВЭД 52.7);
- я.2) управление недвижимым имуществом (код ОКВЭД 70 32);
- я.3) деятельность, связанная с производством, прокатом и показом фильмов (код ОКВЭД 92.1);
- я.4) деятельность библиотек, архивов, учреждений клубного типа (за исключением деятельности клубов) (код ОКВЭД 92.51);
- я 5) деятельность музеев и охрана исторических мест и зданий (код ОКВЭД 92.52);
- я.6) деятельность ботанических садов, зоопарков и заповедников (код ОКВЭД 92.53);
- я.7) деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий (код ОК8ЭД 72), за исключением организаций и индивидуальных предпринимателей, указанных в пунктах 5 и 6 части 1 статьи 58 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ.

## **2.2.2. Основные изменения в расчёте больничных листов в 2011 г. по сравнению с 2010 г.**

Расчёт пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством регламентируется Федеральным закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (в ред. Федеральных законов от 09.02.2009 № 13-ФЗ, 24.07.2009 № 213-ФЗ, 28 03.2010 № 243-ФЗ, 08.12.2010 № 343-ФЗ).

Расчёт среднего заработка производится за два календарных года, предшествующих году наступления нетрудоспособности, при этом в знаменателе расчёта теперь не отработанное время, а фиксированная сумма – 730 дней (ст. 14, п. 1 № 255-ФЗ).

Больничные по собственной нетрудоспособности выплачиваются теперь за первые три дня за счёт работодателя вместо 2-х, как было ранее (ст. 3, п. 2, пп. 1 № 255-ФЗ).

Средний заработок рассчитывается на весь календарный год, и в случае изменения информации о начислениях предыдущих 2-х лет все пособия пересчитываются с учётом выявленных изменений (ст. 14. п. 1 № 255-ФЗ).

### 2.2.3. Сравнение пособий в 2010 и 2011 гг.

2010 г.	2011 г.
<i>Источник выплаты пособия по собственной нетрудоспособности</i>	
Пособие за первые 2 дня временной нетрудоспособности выплачивается за счёт средств страхователя, а за остальной период, начиная с 3-го дня временной нетрудоспособности, за счёт средств ФСС РФ	Пособие за первые 3 дня временной нетрудоспособности выплачивается за счёт средств страхователя, а за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности, за счёт средств ФСС РФ (ст. 3, п. 2, п. 1 № 255-ФЗ)
<i>Место выплаты пособия</i>	
Пособия выплачиваются по всем местам работы	Пособие по временной нетрудоспособности и по беременности и родам выплачивается по одному месту работы с учётом заработка у других работодателей либо по всем местам работы. Пособие по уходу за ребёнком выплачивается по одному месту работы
<i>Начисления, принимаемые в расчёт</i>	
В расчёт включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу работника, которые включаются в базу для начисления страховых взносов в ФСС РФ за исключением начислений, рассчитанных исходя из среднего заработка за последние 12 месяцев, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности	В средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС за два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая, в том числе за время работы у других страхователей (ст. 14 п. 1, 2 № 255-ФЗ)
<i>Расчёт среднего заработка</i>	
Средний дневной заработок для исчисления пособий по временной нетрудоспособности определяется путём деления суммы начисленного заработка за период на число календарных дней, приходящихся на период, за который учитывается заработная плата	Средний дневной заработок для исчисления пособий определяется путём деления суммы начислений за 2 года с учётом ограничения в 463 за каждый год на 730 (ст. 14 п. 3 № 255-ФЗ)

2010 г.	2011 г.
<i>Расчёт из МРОТ</i>	
<p>Определяется средний дневной заработок исходя из МРОТ за каждый месяц и умножается на количество дней болезни в каждом из месяцев. Полученные значения суммируются</p>	<p>Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия в указанных случаях, определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица. Средний дневной заработок определяется как <math>\text{МРОТ} \times 24 : 730</math></p>

### **Источник выплаты пособия по временной нетрудоспособности**

Пособие за первые три дня временной нетрудоспособности выплачивается за счёт средств страхователя, а за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности, за счёт средств ФСС РФ (ст. 3, п. 2, пп. 1 № 255-ФЗ).

Напомним, что до 2011 г. за счёт работодателя оплачивались первые два дня временной нетрудоспособности.

Пособие выплачивается за счёт ФСС с первого дня в случаях:

- 1) необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;
- 2) карантина застрахованного лица, а также карантина ребёнка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;
- 3) осуществления протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;
- 4) долечивания в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории Российской Федерации, непосредственно после стационарного лечения.

### **Влияние страхового стажа на сумму больничного**

Страховой стаж – суммарная продолжительность времени уплаты страховых взносов и (или) налогов.

В зависимости от продолжительности страхового стажа пособие выплачивается следующим образом:

страховой стаж 8 лет и более – 100%;  
страховой стаж от 5 до 6 лет – 80%;  
страховой стаж от полугода до 5 лет – 60%,  
страховой стаж менее полугода – пособие выплачивается в размере, не превышающем МРОТ за полный календарный месяц.

В районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, – в размере, не превышающем минимальный размер оплаты труда с учётом этих коэффициентов.

### **Расчёт и оплата больничного листа работодателем**

Пособие по временной нетрудоспособности и в связи с материнством (декрет) выплачивается сотрудникам, работающим по трудовым договорам, а также уволенным работникам в случае наступления нетрудоспособности в течение 30 календарных дней после расторжения трудового договора (в этом случае пособие вне зависимости от стажа выплачивается в размере 60%) (ст. 5 № 255-ФЗ). Ранее (до 2011 г.) пособие в связи с материнством, уволенным работникам не выплачивалось.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня восстановления трудоспособности (ст. 12 п. 1 № 255-ФЗ).

### **Важно**

Если сотрудник работает по одному месту работы, расчёт пособий идёт по этому месту с учётом облагаемых взносов выплат за предыдущие 2 года по всем местам работы с условием, что сумма начислений не может превышать максимум – 415 тысяч за год.

Если сотрудник на момент наступления страхового случая работает в нескольких местах и в двух предшествующих календарных годах (2009–2010) работал там же, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам выплачиваются по всем местам работы. Ежемесячное пособие по уходу за ребёнком выплачивается по одному месту работы по выбору сотрудника и исчисляется исходя из среднего заработка у страхователя, выплачивающего пособие (ст. 13 п. 2 № 255-ФЗ).

Если сотрудник на момент наступления страхового случая работает у нескольких страхователей, а в двух предшествующих календарных годах работал у других страхователей, все пособия назначаются и выплачиваются ему страхователем по одному из последних мест работы по выбору застрахованного лица (ст. 13 п. 2.1 № 255-ФЗ).

Если сотрудник на момент наступления страхового случая работает у нескольких страхователей, а в двух предшествующих календарных годах работал как у этих, так и у других страхователей, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам могут быть выплачены как

по одному месту работы, исходя из среднего заработка по всем страхователям, так у всех текущих страхователей, исходя из среднего заработка на текущем месте (ст. 12 п. 2.2 № 255-ФЗ).

### **Примеры:**

1. Сотрудник работает в ООО «Ромашка» по основному месту работы и в ООО «Луковка» по совместительству с января 2003 г. Соответственно больничный ему будет рассчитан отдельно в ООО «Ромашка» и отдельно в ООО «Луковка».

2. Сотрудник работает в ООО «Ромашка» по основному месту работы и в ООО «Луковка» по совместительству с января 2011 г. Соответственно больничный ему будет рассчитан в ООО «Ромашка» или в ООО «Луковка» по его выбору исходя из справок, предоставленных с предыдущих мест работы.

3. Сотрудник работает в ООО «Ромашка» по основному месту работы с 2009 г. и в ООО «Луковка» с 2011, помимо этого в 2009 г. он работал и в других организациях. Больничный ему будет рассчитан в ООО «Ромашка» или в ООО «Луковка» по его выбору исходя из справок, предоставленных с предыдущих мест работы.

4. Сотрудник работает в ООО «Ромашка» по основному месту работы и в ООО «Луковка» по совместительству с 2009, помимо этого в 2009 г. он работал и в других организациях. Больничный может быть и в ООО «Ромашка», и в ООО «Луковка», но исходя из среднего заработка в этих организациях, либо больничный может быть рассчитан в одном месте, исходя из среднего заработка по всем организациям, где сотрудник получал доходы.

### **Средний заработок для расчёта пособий**

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком, в том числе за время работы у других страхователей (ст. 14 п. 1 № 255-ФЗ).

В средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС (ст. 14 п. 2 № 255-ФЗ).

Средний дневной заработок для исчисления пособий определяется путем деления суммы начисленного заработка на 730 (ст. 14 п. 3 № 255-ФЗ).

Средний заработок для расчёта пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам не может быть меньше МРОТ. Пособие по уходу за ребенком не может быть меньше МРОТ за календарный месяц (ст. 14 п. 1.1 № 255-ФЗ).

### **Максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности**

Средний заработок учитывается в сумме, не превышающей предельную величину базы для начисления страховых взносов в ФСС (ст. 14 п. 3.1 № 255-ФЗ). Напомним, что предельная величина взносов в 2010 году составила 415 тысяч рублей, для 2009 г. действует тот же ограничитель (ст. 2 п. 2 законопроекта № 433100-5).

В случае, если больничный или пособие по беременности и родам сотруднику выплачивается несколькими страхователями, средний заработок, исходя из которого исчисляются указанные пособия, учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей указанную предельную величину, при исчислении данных пособий каждым из этих страхователей (ст. 14. п. 3.1 № 255-ФЗ).

### **Алгоритм расчёта пособия исходя из среднего заработка**

1. За каждый год (2009 и 2010 гг.) подсчитываем сумму начислений, облагаемых взносами в ФСС.
2. Отдельно каждую из сумм сравниваем с 463 и берём в расчёт суммы, не превышающие 463.
3. Суммируем полученные данные, делим на 730 и умножаем на коэффициент в зависимости от стажа.
4. Определяется сумма к выплате путём умножения среднедневного заработка на количество календарных дней нетрудоспособности.
5. Сравниваем с суммой пособия, рассчитанной исходя из МРОТ, и берём максимальную

### **Алгоритм расчёта пособия исходя из МРОТ**

В случае, если застрахованное лицо в расчётном 2-летнем периоде не имело заработка, а также в случае, если средний заработок, рассчитанный за эти периоды, в расчёте за полный календарный месяц ниже минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на день наступления страхового случая, средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременно-

сти и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком, принимается равным минимальному размеру оплаты труда, установленному федеральным законом на день наступления страхового случая. Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия в указанных случаях, определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица. Если застрахованное лицо имеет страховой стаж менее 6 месяцев или при наличии одного или нескольких оснований для снижения пособия по временной нетрудоспособности, пособие выплачивается застрахованному лицу в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом, а в районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, – в размере, не превышающем минимальный размер оплаты труда с учётом этих коэффициентов.

Алгоритм расчёта пособия следующий:

1. Определяется средний дневной заработок из МРОТ.

Для этого  $\text{МРОТ} \times 24 : 730$ . В настоящее время получаем

$$4611 \times 24 : 730 = 151,59.$$

2. Применяем ГК, если это необходимо, либо коэффициент, если работа на условиях неполного дня.

3. Определяем сумму к выдаче путём умножения количества календарных дней болезни на средний дневной заработок.

### **Оплата переходящего больничного листа**

По страховым случаям, наступившим до 2011 г., больничные листы, пособия по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются по новым нормам за период с 01 января 2011 г., если размер соответствующего пособия, исчисленный в соответствии с изменениями 2011 г., превышает размер соответствующего пособия, рассчитанного по нормам 2010 г.

### **2.3. КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

1. Что представляют собой страховые взносы?
2. Назовите плательщиков страховых взносов.
3. Что признаётся объектом налогообложения по страховым взносам?

4. Приведите примеры льгот по уплате страховых взносов.
5. На какие выплаты не начисляются страховые взносы?
6. Назовите тарифы по страховым взносам для работодателей.
7. Кто исчисляет страховые взносы для налогоплательщиков-работодателей?
8. Как учитываются натуральные выплаты при определении налоговой базы по страховым взносам?
9. Как определяется дата осуществления выплат и иных вознаграждений для целей обложения по страховым взносам?
10. В какие сроки уплачиваются страховые взносы и авансовые платежи по ним?
11. Какие сведения необходимо предоставить плательщику страховых взносов в Фонд социального страхования РФ, Пенсионный фонд РФ?
12. В каких случаях сумма единовременной материальной помощи не облагается страховыми взносами?
13. Что такое предельная базовая величина выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, при превышении которой взносы взиматься не будут?
14. Назовите сроки сдачи расчётов (отчётов) в Фонд социального страхования РФ.
15. Назовите сроки сдачи расчётов (отчётов) в Пенсионный фонд РФ.
16. Назовите сроки сдачи отчётности в Пенсионный фонд РФ по персонифицированному учёту.

### 3. УПРОЩЁННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

#### 3.1. ПРАВОВАЯ ОСНОВА И ПРЕИМУЩЕСТВА ПРИМЕНЕНИЯ УСН

Упрощённая система налогообложения (далее – УСН) является самой распространённой системой налогообложения, применяемой субъектами малого предпринимательства (организациями и индивидуальными предпринимателями). В 2010 г., пожалуй, это единственная система налогообложения, которая позволит организациям и индивидуальным предпринимателям хоть как-то выжить в условиях глобального экономического кризиса. В чем её преимущества?

Во-первых, организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность с применением УСН, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее – НДС). При этом организации освобождены от обязанности по уплате налога на прибыль и налога на имущество, а индивидуальные предприниматели освобождены от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (ИДФЛ) и налога на имущество физических лиц.

Во-вторых, ставки налогообложения доходов, полученных при осуществлении предпринимательской деятельности с применением УСН значительно ниже, чем у организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих традиционные режимы налогообложения.

По выбору налогоплательщика уплачивается либо налог с оборота по ставке 6%, либо налог с суммы, которая определяется как доходы минус расходы, по ставке 15%.

В-третьих, в 2010 г. для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, установлены пониженные тарифы страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФ РФ) – 14%, Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ) – 0%, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС) и территориальные ФОМС – 0%.

В-четвёртых, организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, имеют возможность переносить целиком или частично на текущий налоговый период или на любой год из последующих девяти лет суммы убытков, полученные в предыдущем налоговом периоде.

И, наконец, осуществление предпринимательской деятельности с применением УСН несравнимо проще в смысле бухгалтерского и налогового учёта, его можно вести и без специального бухгалтерского образования. Учёт доходов и расходов ведётся в специальной книге учёта доходов и расходов позиционным способом. Декларация подаётся один раз в год.

Справедливости ради необходимо отметить, что не все организации и индивидуальные предприниматели могут применять УСН. Основным ограничением для применения УСН до настоящего времени было ограничение по размеру дохода налогоплательщика, что не позволяло использовать в своей деятельности УСН огромному количеству организаций и индивидуальных предпринимателей.

С введением в действие поправок в НК РФ установлен новый размер дохода налогоплательщика, ограничивающий его право на применение УСН в 2010 – 2012 гг. Так в 2009 г. величина предельного размера доходов по итогам 9 месяцев 2009 г., ограничивающая право перехода организаций на УСН с 1 января 2010 г., равна 45 млн. р., величина предельного размера доходов налогоплательщика, ограничивающая его право на применение УСН по итогам отчётного (налогового) периода, будет составлять 60 млн. р.

В соответствии с главой 26 НК РФ упрощённая система налогообложения может применяться организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Под иными режимами налогообложения здесь и далее следует понимать режимы налогообложения, установленные главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», главой 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц», а также главой 263 НК РФ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности».

Переход к УСН или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно, за исключением некоторых случаев, о чём будет сказано ниже.

Применение УСН организациями в 2010 г. предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3, 4 ст. 284 НК РФ) и налога на имущество организаций.

Применение УСН индивидуальными предпринимателями в 2010 г. предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ) и налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174 НК РФ (при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории РФ).

Применение УСН предполагает отмену ряда налогов для организаций и индивидуальных предпринимателей:

### **Отмена уплаты налогов в связи с применением УСН**

Для организаций	Для индивидуальных предпринимателей
Налог на прибыль	НДФЛ
НДС	НДС
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц

### **3.2. Налогоплательщики УСН**

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

В соответствии с п. 2 ст. 346 НК РФ организация имеет право перейти на УСН с 1 января 2010 г., если по итогам девяти месяцев 2009 г. доходы организации, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 45 млн. р.

Указанное выше ограничение предельного размера доходов при переходе организации на УСН применяется с 22 июля 2009 г. по 30 сентября 2012 г. включительно (три года).

Индивидуальные предприниматели могут перейти на УСН с 1 января 2010 г. независимо от величины дохода. Однако следует иметь в виду, что если в течение года доходы налогоплательщика превысят 60 млн. р. (размер указанного ограничения также действует три года – с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2012 г. включительно), то он утратит право на применение УСН с начала того квартала, в котором допущено указанное превышение.

## Условия перехода на УСН с января 2010 г.

Для организаций	Для индивидуальных предпринимателей
Доходы от реализации за девять месяцев года, предшествовавшего году перехода на УСН, не должны превышать 45 млн. р.	Среднесписочная численность работников за налоговый (отчётный) период не должна превышать 100 человек
Средняя численность работников за налоговый (отчётный) период не должна превышать 100 человек	
Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не должна превышать 100 млн. р.	
Доля участия других организаций должна составлять не более 25%. Данное условие не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, численность которых не менее 50%, а фонд оплаты труда – не менее 25%, а также на некоммерческие организации, в том числе на организации потребительской кооперации	

Не вправе применять УСН, в частности:

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- банки;
- ломбарды;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- иностранные организации.

Не могут работать по УСН организации и предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, игорным бизнесом.

Подобное ограничение установлено также для нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов.

Не могут быть переведены на УСН организации и предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, а также являющиеся участниками соглашения о разделе продукции.

Вместе с тем, определённое исключение сделано для организаций и индивидуальных предпринимателей, переведённых на уплату ЕНВД. Они получили право применять УСН в части других осуществляемых ими ви-

дов деятельности, не относящихся к деятельности, облагаемой единым налогом на вменённый доход. При этом к данным организациям и предпринимателям применяются ограничения по размеру дохода, численности работников, стоимости основных средств и нематериальных активов, определяемые исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

Такую систему налогообложения не могут применять бюджетные учреждения, а также иностранные организации.

### 3.3. ПОРЯДОК И УСЛОВИЯ ПЕРЕХОДА НА УСН

В налоговом законодательстве установлен порядок перехода организаций и предпринимателей на упрощённую систему налогообложения. Они должны подать в налоговый орган соответствующее заявление в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году перехода на УСН.

При этом организации обязаны сообщить в заявлении: размер своего дохода за девять месяцев текущего года, среднюю численность работников за указанный период, остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов на 1 октября текущего года.

Вновь созданные организации, вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели имеют право подавать указанное заявление в пятидневный срок с даты постановки на учёт в налоговом органе. В этом случае они могут применять УСН с даты постановки на налоговый учёт.

Налогоплательщики, применяющие УСН, не имеют права до окончания налогового периода перейти на другой режим налогообложения, за исключением отдельных оговоренных в законе случаев. В частности, если по итогам налогового или отчётного периода доход или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысит установленные пределы, то такой налогоплательщик автоматически переходит на общий режим налогообложения. Такой переход осуществляется с начала того квартала, в котором было допущено превышение.

При этом обязанность контролировать соблюдение установленных пределов и сообщать в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения возложена на налогоплательщика.

**Пример.** ООО «Шик» 2 декабря 2010 г. обратилось в налоговый орган с заявлением о переходе с 1 января 2011 г. на УСН. В заявлении ООО «Шик» указало следующие данные за 9 месяцев 2010 г.:

размер дохода (без НДС) – 29,8 млн. р. ;  
средняя численность работников – 85 человек;  
остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов на 1 ноября 2010 г. – 65 млн. р.

Исходя из этих данных, ООО «Шик» с 1 января 2011 г. переведено на упрощённую систему налогообложения.

В течение трёх кварталов 2011 г. ООО «Шик» соблюдало предусмотренные законом условия работы на упрощённой системе налогообложения. По результатам работы за 2011 г. ООО «Шик» имело следующие показатели:

размер дохода (без НДС) – 41,5 млн. р.;

средняя численность работников – 101 человек;

остаточная стоимость основных средств нематериальных активов на 31 декабря 2011 г. – 84 млн. р.

Таким образом, в четвёртом квартале ООО «Шик» допустило превышение по одному из показателей – по средней численности работников. Следовательно, с 1 октября 2011 г. указанный налогоплательщик обязан перейти на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик имеет право перейти на другой режим налогообложения только с начала календарного года. Об этом он должен уведомить налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на другой режим налогообложения. Переход такого налогоплательщика вновь на УСН может быть осуществлён не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощённой системы налогообложения.

### 3.4. ОБЪЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налогоплательщикам предоставлено право выбирать один из двух объектов налогообложения: 1) доход; 2) доход, уменьшенный на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения должен быть осуществлён до начала налогового периода, в котором налогоплательщик переходит на УСН. Налогоплательщику разрешено изменять объект налогообложения ежегодно при условии, что налогоплательщик уведомил налоговый орган о предполагаемом изменении до 20 декабря. В течение налогового периода изменять объект налогообложения запрещено.

Любой выбранный объект налогообложения предполагает самостоятельное определение организациями и предпринимателями размера полученного ими дохода. Для этого необходимо учитывать доходы, полученные от реализации товаров (работ или услуг), имущества и имущественных прав и внереализационные доходы.

Указанные виды доходов определяются в порядке, установленном НК по налогу на прибыль организации (НПО). При этом они должны быть уменьшены на суммы доходов, не учитываемых при определении доходов по НПО. Кроме того, индивидуальными предпринимателями не должны учитываться доходы, облагаемые НДФЛ по ставкам 9 и 35%.

Если налогоплательщиком выбрана вторая форма объекта обложения, то возникает потребность учёта произведённых налогоплательщиком

расходов. Налогоплательщик имеет право уменьшить полученные доходы, в частности, на расходы по приобретению, реконструкции, модернизации, техническому перевооружению и ремонту основных средств, оплате труда, по всем видам обязательного страхования работников, имущества и ответственности.

Налогоплательщик вправе также уменьшить доходы на сумму расходов на научные исследования или опытно-конструкторские разработки.

Полученные доходы уменьшаются, кроме того, на суммы НДС по приобретаемым товарам (работам или услугам) и другим налогам, по процентам, по кредитам и займам.

Расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика и на услуги по охране его имущества также могут быть вычтены из полученных налогоплательщиком доходов.

Налогоплательщик имеет право вычесть из доходов расходы на командировки, платёжи за нотариальное оформление документов, расходы на аудиторские услуги, публикацию бухгалтерской отчётности, хозяйственные и некоторые другие виды расходов.

Расходы на приобретение основных средств принимаются в следующем порядке (п. 3 ст. 34616 НК РФ):

1. В отношении расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, приобретённых в период применения УСН, – с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию.

**Пример.** В 2011 г. ООО «Перспектива» перешло на УСН, налог уплачивает с доходов, уменьшенных на расходы. В сентябре 2011 г. у ООО «Энергия» купило лазерный принтер за 10 000 р. и в этом же месяце ввело его в эксплуатацию. Следовательно, ООО «Перспектива» уже в сентябре 2011 г. уменьшило свои доходы на 11 000 р.

2. В том случае, когда организация приобрела объект основных средств до того, как перешла на УСН, списывать остаточную стоимость объекта основных средств нужно таким образом:

– если срок службы объекта равен трём годам или меньше, то его стоимость списывается на расходы равными долями в течение одного года работы на УСН;

– если этот срок от трёх до 15 лет, то в первый год использования УСН списывают 50% стоимости, во второй – 30%, в третий – 20% стоимости объекта;

– если срок полезного использования объекта основных средств больше 15 лет, его стоимость списывается в течение 10 лет равными долями.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Для основных средств, которые не ука-

заны в этой Классификации, сроки полезного использования налогоплательщик устанавливает в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Все расходы должны быть документально подтвержденными и экономически обоснованными.

При определении сумм расходов, принимаемых к вычету из полученных доходов, налогоплательщик обязан руководствоваться порядком, предусмотренным для исчисления налога на прибыль организаций.

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение таких доходов.

В случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признаётся денежное выражение таких доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам в порядке, установленном ст. 40 НК РФ.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, обязан уплачивать минимальный налог в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного за налоговый период минимального налога.

### 3.5. МИНИМАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Сумма минимального налога составляет 1% от налоговой базы, представляющей собой доходы, определяемые в соответствии со статьей 346 НК РФ.

**Пример.** По итогам 2010 г. налогоплательщик получил доходы в сумме 480 000 р., а также понёс расходы в сумме 470 000 р. Сумма налога составит:

$$(480\,000 - 470\,000) \times 15 : 100 = 1500 \text{ р.}$$

Сумма минимального налога составит:

$$480\,000 \times 1:100 = 4800 \text{ р.}$$

Учитывая, что сумма исчисленного за налоговый период в общем порядке налога оказалась меньше суммы исчисленного за налоговый период минимального налога, налогоплательщик обязан уплатить минимальный налог в сумме 4800 р.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

**Пример.** Налогоплательщик по итогам 2010 г., получил доходы в сумме 583 000 р., расходы за указанный налоговый период составили 565 000 р.

Сумма налога за 2010 г. составила:

$$(583\ 000 - 565\ 000) \times 15 : 100 = 2700 \text{ р.}$$

Сумма минимального налога составит:

$$583\ 000 \times 1 : 100 = 5830 \text{ р.}$$

Учитывая, что сумма исчисленного минимального налога превышает сумму исчисленного в общем порядке налога, налогоплательщиком осуществлена уплата минимального налога в сумме 5830 р.

Разница между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленного в общем порядке, составила  $5830 - 2700 = 3130$  р. Данная разница может быть включена в расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы по налогу за 2011 г., либо включена в сумму убытков, переносимых на следующие налоговые периоды.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых он применял УСН и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом под убытком понимается превышение расходов, определяемых в соответствии со статьей 346 НК РФ, над доходами, определяемыми в соответствии со статьей 346 НК РФ.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесённый на следующий год, может быть перенесён целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очерёдности, в которой они получены.

**Пример.** Налогоплательщик по итогам 2010 г. получил доходы в сумме 850 000 р., расходы за указанный налоговый период составили 1 215 000 р. Таким образом, по итогам 2010 г. налогоплательщик получил убытки в сумме 365 000 р. Сумма подлежащего уплате минимального налога составит:

$$850\,000 \times 1:100 = 8500 \text{ р.}$$

В связи с отсутствием налоговой базы для исчисления налога сумма разницы между исчисленной суммой минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке налога составляет 8500 р. (8500 – 0).

Всего за 2008 г. сумма полученного налогоплательщиком убытка составит 373 500 р. (365 000 + 8500).

По итогам 2011 г. налогоплательщик получил доходы в сумме 1 480 000 р., а расходы составили 950 000 р.

Налоговая база по налогу за 2011 г. составит:  $1\,480\,000 - 950\,000 = 530\,000$  р. Сумма минимального налога составит  $1\,300\,000 \times 1 : 100 = 13\,000$  р. Сумма налога от исчисленной налоговой базы составит:

$$530\,000 \times 15:100 = 79\,500 \text{ р.}$$

Учитывая, что сумма исчисленного в общем порядке налога превышает сумму исчисленного минимального налога, налогоплательщик осуществляет уплату налога, исчисленного в общем порядке.

Сумма убытка, принимаемая к уменьшению налоговой базы за 2010 г., составляет 373 500 р. Сумма налога, подлежащая уплате за 2011 г., составит:

$$(530\,000 - 373\,500) \times 15 : 100 = 23\,475 \text{ р.}$$

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник также вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объём понесённого убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на УСН. Убы-

ток, полученный налогоплательщиком при применении УСН, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Налогоплательщики, переведённые по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) в соответствии с главой 26 НК РФ, ведут отдельный учёт доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объёме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

### 3.6. НАЛОГОВЫЙ И ОТЧЁТНЫЙ ПЕРИОДЫ

*Налоговым периодом* признаётся календарный год.

*Отчётными периодами* признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

### 3.7. СТАВКИ НАЛОГА. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА

Размер применяемых *налоговых ставок* зависит от выбранного налогоплательщиком объекта обложения. В том случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка составляет 6%.

Если объектом налогообложения являются *доходы, уменьшенные на величину расходов*, то налоговая ставка равна 15%.

Начиная с 2009 г., субъектам РФ предоставлено право устанавливать дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процента доля налоговой базы. При этом сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно (ст. 346 НК РФ).

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчётного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учётом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчётный) период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхо-

вание от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50% (см. письмо ФНС России от 28.09.09 № ШС-22-3/743-приложение № 14).

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчётного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учётом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчётный период и суммы налога за налоговый период.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период; налогоплательщиками-организациями – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; налогоплательщиками-индивидуальными предпринимателями – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчётным периодом (не позднее 25 апреля, 25 июля и 25 октября).

### 3.8. ВЕДЕНИЕ НАЛОГОВОГО УЧЁТА

Организации и индивидуальные предприниматели обязаны вести налоговый учёт показателей своей деятельности, который необходим для исчисления налоговой базы и суммы налога. Налоговый учёт ведётся на основе книги учёта доходов и расходов. Налогоплательщики, которые одновременно переведены по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, обязаны вести отдельный учёт доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам.

### 3.9. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА

С 2006 г. индивидуальные предприниматели могут перейти на УСН на основе патента. Решение о введении УСН на основе патента на соответствующих территориях принимается законами субъектов РФ. Переход на УСН на основе патента может быть осуществлён предпринимателями, занимающимися определёнными НК РФ видами деятельности. Перечень их достаточно широк. Наиболее характерные из них:

- пошив и ремонт швейных, меховых, трикотажных и кожаных изделий и головных уборов;
- пошив, окраска и ремонт обуви;
- ремонт мебели, часов и выполнение гравёрных работ;
- производство и реставрация ковровых изделий, металлоизделий;
- изготовление и ремонт игрушек и сувениров;
- фото-, кино- и видеослужбы;
- ремонт бытовой техники, радиотелевизионной аппаратуры, компьютеров;
- ремонт и техническое обслуживание автомобилей;
- перевозка пассажиров и грузов на автомобильном и водном транспорте, а также мойка автотранспортных средств;
- ремонт квартир, электромонтажные и строительно-монтажные работы;
- услуги по обучению и репетиторству, тренерские услуги;
- передача во временное пользование собственных жилых помещений, гаражей;
- услуги общественного питания;
- частная медицинская практика;
- ветеринарное обслуживание, ритуальные услуги и др.

Начиная с 2009 г., индивидуальным предпринимателям, перешедшим на УСН на основе патента, разрешено привлекать наёмных работников. При этом их среднесписочная численность не может превышать пяти человек. Кроме того, им установлено ещё одно ограничение, как и всем налогоплательщикам, перешедшим на упрощённую систему налогообложения, в виде предельного размера получаемого дохода – не более 20 млн. р. (без НДС) в расчёте на год.

*Патент* – это документ, удостоверяющий право применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента. Патент выдаётся индивидуальному предпринимателю налоговым органом по выбору на период от 1 до 12 месяцев. Срок, на который выдан патент, считается *налоговым периодом*. При этом патент действует только на территории того субъекта РФ, где он выдан.

Для получения патента индивидуальный предприниматель должен подать в налоговый орган по месту его постановки на учёт заявление. Оно

подаётся не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощённой системы налогообложения на основе патента.

Налоговый орган обязан выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента в 10-дневный срок после подачи заявления.

Годовая стоимость патента определяется, исходя из суммы потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода и налоговой ставки, равной 6%.

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок стоимость патента подлежит пересчёту в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов РФ по соответствующему виду деятельности. При этом НК РФ не запрещается дифференциация потенциально возможного дохода с учётом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН на основе патента, обязаны оплатить треть стоимости патента. Этот платёж должен быть осуществлён в срок не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента. Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

НК РФ предусмотрен определённый порядок в случае нарушения налогоплательщиком условий применения УСН на основе патента. В частности, установлен перечень нарушений. К ним относятся следующие:

- превышение численности наёмных работников;
- неоплата или неполная оплата трети стоимости патента в установленный срок;
- превышение предельного размера получаемого дохода независимо от количества полученных в течение года патентов.

В случае допущения указанных нарушений индивидуальный предприниматель теряет право на применение УСН на основе патента в периоде, на который был выдан патент. Кроме того, он должен уплатить налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость патента или её часть, уплаченная предпринимателем, ему не возвращается.

Налогоплательщики УСН на основе патента обязаны вести налоговый учёт доходов в книге учёта, форма и порядок заполнения которой утверждается Минфином России.

### 3.10. КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Каковы требования для применения УСН?
2. При каких условиях налогоплательщик, применяющий УСН, обязан перейти на общий режим налогообложения?
3. На каком уровне власти устанавливаются элементы упрощённого налогообложения?
4. Как учитываются расходы по основным средствам при применении УСН?
5. Какие периоды признаны отчётными периодами и какой – налоговым?
6. Каков порядок перенесения суммы убытка на расходы при применении УСН?
7. Что такое минимальный налог и в каких случаях обязательна его уплата?
8. При каких видах деятельности невозможно применение УСН?

## 4. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЁННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

### 4.1. ПРАВОВАЯ ОСНОВА И ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЕНВД

Как видно из названия, данный налог построен на принципиально иной основе, чем другие налоги, входящие в налоговую систему РФ. На такой же основе построен ещё один налог – на игорный бизнес. Особенность состоит в том, что размер налога зависит не от фактически достигнутых результатов деятельности налогоплательщика, а от так называемого вменённого дохода.

Единый налог на вменённый доход (ЕНВД) уплачивают фирмы или предприниматели вместо налога на прибыль (или НДС), НДС (за исключением налога, уплачиваемого на таможне при импорте товаров), налога на имущество организаций (или налога на имущество физических лиц – по имуществу, которое использует предприниматель для ведения «вменённой» деятельности). Остальные налоги нужно платить в общем порядке (п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Фирмы или коммерсанты переводят деятельность на «вменёнку» не в добровольном, а в обязательном порядке. При этом по остальным видам деятельности (если они есть) фирма должна платить традиционные налоги либо перевестись на УСН.

Систему налогообложения в виде ЕНВД устанавливает глава 26.3 Налогового кодекса РФ, а вводят в действие на своих территориях представительные органы муниципальных районов, городских округов и городов федерального значения – Москвы и Санкт-Петербурга.

При этом им предоставлено право устанавливать на соответствующей территории для ЕНВД следующие характеристики:

- виды предпринимательской деятельности, по которым вводится указанный налог. При этом их права ограничены перечнем, установленным НК РФ;

- один из коэффициентов, составляющих формулу расчёта суммы единого налога, а именно коэффициент базовой доходности  $K_2$ . Данный коэффициент учитывает местные особенности ведения предпринимательской деятельности. Но здесь права муниципальных органов также резко сужены, поскольку этот коэффициент является понижающим и не может превышать единицы. Органы местного самоуправления не могут самостоятельно устанавливать размер базовой доходности. Поэтому их влияние на формирование вменённого дохода резко ограничено.

Кроме того, установление сроков уплаты данного налога также стало прерогативой федерального законодательства.

Итак, с введением гл. 26.3 НК РФ права муниципальных органов в части ЕНВД были резко ограничены.

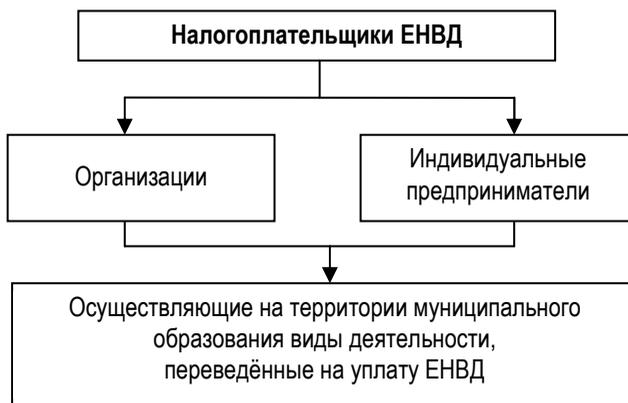
Многие фирмы имеют разветвлённую структуру. Да и предприниматель может вести розничную торговлю через сеть торговых точек, расположенных в разных районах одного субъекта Российской Федерации.

Действующая до 1 января 2009 г. редакция Налогового кодекса РФ обязывала плательщика ЕНВД регистрироваться в инспекции каждого муниципального района (округа), на территории которого он ведёт свой бизнес. И соответственно, неоднократно рассчитывать налог. Однако с 1 января 2009 г. в Налоговый кодекс РФ, наконец-то, внесена поправка, делающая исключение из этого правила для «вменённых», осуществляющих разносную и развозную розничную торговлю, а также занимающихся распространением и (или) размещением рекламы на транспортных средствах. Указанные плательщики ЕНВД обязаны вставать на учёт не по месту осуществления своей деятельности, а по месту нахождения организации либо по месту жительства индивидуального предпринимателя.

И это вполне логично, поскольку в перечисленных видах предпринимательской деятельности весьма затруднительно заранее определить точное место её осуществления (соответствующие разъяснения содержатся в письмах Минфина России от 05.08.2008 № 03-11-04/3/370 и 24.07.2008 № 03-11-02/ 83).

## 4.2. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ ЕНВД

Плательщики ЕНВД представлены на рис. 4.1.



**Рис. 4.1. Налогоплательщики ЕНВД  
Освобождение от уплаты налогов вследствие применения ЕНВД**

Организации	Индивидуальные предприниматели
Налог на прибыль	НДФЛ
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц

Организации и индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование

Иные налоги организации и индивидуальные предприниматели уплачивают в общем порядке

При этом система налогообложения в виде единого налога на вменённый доход может применяться по решениям муниципальных органов в отношении налогоплательщиков, занимающихся только следующими видами предпринимательской деятельности:

- оказание бытовых услуг;
- оказание ветеринарных услуг;
- оказание услуг по ремонту, обслуживанию и мойке автотранспортных средств, по предоставлению во временное пользование мест для их стоянки, а также по хранению автомобилей на платных стоянках;
- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 м<sup>2</sup>;
- оказание услуг общественного питания при использовании зала площадью не более 150 м<sup>2</sup>;
- перевозка пассажиров и грузов организациями, предпринимателями, имеющими не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;
- распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций, а также размещение рекламы на транспортных средствах;
- оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в этих целях площадь помещений не более 500 м<sup>2</sup>;
- оказание услуг по передаче во временное пользование торговых мест, а также объектов организации общественного питания;
- оказание услуг по передаче во временное пользование земельных участков для размещения объектов торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

При введении указанного налога муниципальные органы власти обязаны устанавливать в пределах данного перечня те виды деятельности, на которые распространяется действие ЕНВД на соответствующей территории. Расширять перечень видов деятельности этим органам право не предоставлено.

НК РФ не оставил налогоплательщикам права добровольного перехода на уплату единого налога или, наоборот, сохранения общего порядка уплаты налогов.

На уплату ЕНВД не переводятся:

- единый налог не применяется в отношении налогоплательщиков, занимающихся указанными видами предпринимательской деятельности, в случае их осуществления в рамках договора о совместной деятельности или договора доверительного управления имуществом, а также при осуществлении их налогоплательщиками, отнесёнными к категории «крупнейшие»;

- этот налог не применяется в отношении занимающихся розничной торговлей и общественным питанием налогоплательщиков, если они перешли на уплату ЕСХН;

- организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;

- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25% (это ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%);

- индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям представительных органов муниципальных органов государственной власти переведены на систему налогообложения в виде ЕНВД;

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

- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности по передаче во временное владение и (или) пользование автозаправочных и автогазозаправочных станций (пп. 1 п. 2 ст. 346 НК РФ).

Если по итогам года налогоплательщик допустил несоответствие таким требованиям, как численность работников и доля участия других организаций в уставном капитале, он считается утратившим право на применение системы налогообложения в виде ЕНВД и перешедшим на общий режим налогообложения с начала года, в котором допущено несоответствие указанным требованиям.

#### 4.3. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВАЯ БАЗА ПО ЕНВД

Объектом и налоговой базой налогообложения по ЕНВД является вменённый доход налогоплательщика. *Вменённый* доход представляет собой потенциально возможный доход плательщика, рассчитываемый с учётом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода. Вменённый доход используется для расчёта величины единого налога по установленной законом ставке.

Налоговая база рассчитывается как произведение базовой доходности по определённому виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

*Базовая доходность* – условная месячная доходность в стоимостном выражении на единицу физического показателя.

*Физические показатели* характеризуют соответствующий вид предпринимательской деятельности: единица площади, численность работающих, единица производственной мощности, количество автомобилей и т.д.

При исчислении налоговой базы базовая доходность должна быть уточнена на два корректирующих коэффициента.

*Корректирующие коэффициенты базовой доходности* – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

В соответствии с НК РФ установлены коэффициенты базовой доходности двух видов.

*Первый корректирующий коэффициент*  $K_1$  должен учитывать инфляцию. Он представляет собой устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор. Данный коэффициент рассчитывается как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и индекса инфляции (коэффициента изменения потребительских цен) в предшествующем календарном году. Эти индексы инфляции публикуются государственными статистическими органами.

**Пример.** В истекшем году корректирующий коэффициент  $K_1$  составил 1,043. Потребительские цены за этот же период выросли на 10,3%. Следовательно, коэффициент изменения потребительских цен составил 1,103. Таким образом, корректирующий коэффициент  $K_1$  в текущем году составит  $1,043 \times 1,103 = 1,150$ .

Второй корректирующий коэффициент  $K_2$  должен учитывать специфику ведения предпринимательской деятельности. В частности, ассортимент товаров, сезонность и режим работы, место ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля наружной рекламы и др. Местные органы могут принимать во внимание любые особенности ведения предпринимательской деятельности, а не только те, которые прописаны федеральным законодательством. Этот коэффициент устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований на срок не менее чем календарный год. При этом значения коэффициента  $K_2$  могут быть установлены только в пределах от 0,005 до единицы.

Указанные органы не имеют права устанавливать другие коэффициенты или же, наоборот, не применять те или иные коэффициенты, установленные федеральным законодательством.

#### 4.4. РАСЧЁТ ПО ЕНВД

ЕНВД рассчитывается по формуле:

$$\text{ЕНВД} = \text{ВД} \times \text{Ст},$$

где ВД – вменённый доход; Ст – ставка налога (15%).

ВД определяется по формуле:

$$\text{ВД} = (\text{БД} \times K_1 \times K_2) \times \PhiЗ,$$

где БД – базовая доходность;  $\PhiЗ$  – физические показатели, характеризующие данный вид деятельности;  $K_1, K_2$  – корректирующие коэффициенты базовой доходности.

Для исчисления суммы вменённого дохода в зависимости от вида предпринимательской деятельности НК РФ установлены следующие показатели, характеризующие определённый вид предпринимательской деятельности и базовую доходность в месяц.

#### **Базовая доходность и физические показатели по видам деятельности**

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, р.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников	7500

Продолжение табл.

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, р.
Оказание услуг по ремонту, обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников	12 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозок грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1500
Розничная торговля	Площадь торгового зала, м <sup>2</sup>	1800
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников	4500
Оказание услуг общественного питания (при наличии залов обслуживания посетителей)	Площадь зала обслуживания посетителей, м <sup>2</sup>	1000
Оказание услуг общественного питания (при отсутствии залов обслуживания посетителей)	Количество работников	4500
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций	Площадь информационного поля, м <sup>2</sup>	3000
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля, м <sup>2</sup>	4000
Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля, м <sup>2</sup>	5000
Распространение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств, на которых размещена реклама	10 000

Продолжение табл.

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, р.
Оказание услуг по временному проживанию	Общая площадь помещения для временного проживания, м <sup>2</sup>	1000
Оказание услуг по передаче во временное пользование торговых мест (если площадь каждого из них не превышает 5 м <sup>2</sup> )	Количество переданных мест	6000
Оказание услуг по передаче во временное пользование торговых мест (если площадь каждого из них превышает 5 м <sup>2</sup> )	Площадь каждого переданного места, м <sup>2</sup>	1200
Оказание услуг по передаче во временное пользование земельных участков для размещения объектов торговой сети или общественного питания (площадь земельного участка не превышает 10 м <sup>2</sup> )	Количество переданных земельных участков	5000
Оказание услуг по передаче во временное пользование земельных участков для размещения объектов торговой сети или общественного питания (площадь земельного участка превышает 10 м <sup>2</sup> )	Площадь каждого переданного земельного участка, м <sup>2</sup>	1000

Законодательством предусмотрено уменьшение суммы ЕНВД за налоговый период на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование, на случай временной нетрудоспособности и обязательное медицинское страхование, уплачен-

ных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

#### 4.5. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД. НАЛОГОВАЯ СТАВКА

Налоговым периодом по ЕНВД установлен квартал. Ставка единого налога установлена в размере 15% величины вменённого дохода.

Льготы по ЕНВД федеральным законом не установлены. Не могут они устанавливаться и представительными органами муниципальных образований.

#### 4.6. ПОСТАНОВКА НА НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ, ПОРЯДОК И СРОКИ УПЛАТЫ ЕНВД

Для постановки на налоговый учёт налогоплательщики обязаны подать заявление в налоговый орган. Оно подаётся в течение пяти дней со дня начала осуществления предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом.

Как правило, плательщики единого налога на вменённый доход встают на учёт по месту осуществления деятельности. Но те из них, кто занимается перевозкой пассажиров и грузов, размещением рекламы на транспортных средствах, обязаны встать на учёт, соответственно, по месту нахождения организации или месту жительства предпринимателя.

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

**Пример.** Необходимо рассчитать сумму вменённого дохода по ООО «Люкс». Данная автотранспортная организация занимается перевозкой грузов, исходя из следующих установленных законом физических показателей, характеризующих эту сферу деятельности.

Базовая доходность 36 000 р. в месяц.

Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов, в первом квартале составляло 25 единиц.

Корректирующие коэффициенты:  $K_1 = 1,15$ ;  $K_2 = 0,75$ .

Исходя из этих показателей, определим размер вменённого дохода данной организации в расчёте на налоговый период (первый квартал).

Размер вменённого дохода на налоговый период:  $36\,000 \times 25 \times 3 \times 1,15 \times 0,75 = 2\,328\,750$  р.

Определим сумму ЕНВД, подлежащую уплате налогоплательщиком по итогам налогового периода:  $2\,328\,750 \times 15\% = 349\,312,5$  р.

Таким образом, данный налогоплательщик должен внести в бюджет не позднее 25 апреля 349 312,5 р.

Суммы ЕНВД зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней.

#### 4.7. КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. В чём заключается сущность системы налогообложения в виде ЕНВД отдельных видов деятельности?
2. Каковы виды деятельности, в отношении которых обязательна уплата ЕНВД?
3. Что такое базовая доходность, вменённый доход, физические показатели, корректирующие коэффициенты?
4. Какова методика расчёта ЕНВД?
5. От уплаты каких налогов освобождаются организации и индивидуальные предприниматели при уплате ЕНВД?
6. На какие суммы может быть уменьшен размер ЕНВД?
7. Каковы порядок и сроки уплаты ЕНВД?

## 5. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ (ЕСХН)

### 5.1. ПРАВОВАЯ ОСНОВА ЕСХН

ЕСХН был впервые введён в действие с 2002 г. в качестве нового элемента налоговой системы РФ. Введение этого налога было призвано обеспечить повышение эффективности сельскохозяйственного производства путём стимулирования сельских товаропроизводителей к рациональному использованию сельхозугодий.

Вместе с тем практическое применение данного налога оказалось затруднено из-за наличия в соответствующей главе 26.1 НК РФ внутренних противоречий и использования различных критериев. Действительно, возможность применения ЕСХН существовала лишь для сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых производством продукции растениеводства. Одновременно с этим закон не позволял перевести на уплату налога других товаропроизводителей, занятых, в частности, производством животноводческой, рыбной продукции и т.д.

Установленный НК РФ порядок определения размера налоговой ставки был очень сложен. При весьма запутанной схеме утверждения ставки налога её величина была «привязана» к кадастровой стоимости одного гектара сельхозугодий. Между тем земельный кадастр за два года действия закона так и не был утверждён.

Кроме того, НК РФ была установлена обязанность налогоплательщика уплачивать налог раз в квартал, а не по итогам сельскохозяйственного года. Это делало невозможным переход на единый налог абсолютно большинства хозяйств, поскольку в первом полугодии у них отсутствуют финансовые средства на его уплату из-за сезонности производства продукции растениеводства.

Указанные причины явились тормозом для введения ЕСХН на соответствующих территориях. За два года этот налог ввели только два субъекта РФ.

Все это потребовало принципиально изменить концепцию системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Новая система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей должна быть нацелена на стимулирование развития производства и исполнение роли экономического регулятора.

В связи с поправками, внесёнными в гл. 26.1 части второй НК РФ Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 147-ФЗ, с 2004 г., претерпела изменения вся концепция ЕСХН. Порядок перехода организаций и предпринимателей на систему налогообложения в виде уплаты ЕСХН стал осуществляться на добровольной основе.

В целях обеспечения единого подхода для всех хозяйствующих субъектов установлено, что на уплату единого налога могут перейти все

организации агропромышленного комплекса. Это положение распространяется на сельскохозяйственные организации так называемого индустриального типа, многопрофильные и рыбохозяйственные организации.

Переход на указанную систему налогообложения сельскохозяйственными организациями предусматривает замену для них ряда налогов уплатой ЕСХН. К числу заменяемых налогов относятся: НПО, НДС (кроме НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию РФ), НИО.

При этом установлено, что ЕСХН исчисляется по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период, каковым является календарный год.

Все другие налоги и сборы должны уплачиваться организациями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с налоговым законодательством РФ.

При переходе на специальный режим налогообложения индивидуальных предпринимателей они освобождаются от уплаты:

- НДФЛ в части доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности;
- НДС, за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на российскую таможенную территорию;
- НИФЛ в части имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности.

Уплата указанных налогов заменяется, так же как и для организаций, уплатой единого сельскохозяйственного налога, который исчисляется по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период.

Как и организации, индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, обязаны уплачивать все другие налоги и сборы в соответствии с другими режимами налогообложения.

Перейти на уплату ЕСХН могут и крестьянские (фермерские) хозяйства. В этом случае на них распространяются правила, действующие для организаций и индивидуальных предпринимателей.

## 5.2. ПЛАТЕЛЬЩИКИ ЕСХН

На уплату единого сельхозналога фирмы и предприниматели переходят в добровольном порядке. Такое право есть у тех, кто производит сельхозпродукцию, осуществляет её первичную и последующую переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализует эту продукцию.

К сельскохозяйственной продукции относится продукция растениеводства, животноводства, лесного хозяйства, в том числе продукция, полученная в результате выращивания и дорашивания рыб, конкретные ви-

ды которых определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции.

Сельскохозяйственные товаропроизводители могут стать спецрежимниками, если в общем доходе от продаж доля дохода от реализации собственной сельхозпродукции (включая продукцию первичной переработки, произведённую из собственного сырья) составляет не менее 70%. Этот критерий определяют по итогам предыдущего календарного года, т.е. если фирма или предприниматель в 2008 г. подаёт заявление о переходе на ЕСХН с 2009 г., нужно определять долю «сельхозпродаж» за 2008 г.

В категорию «сельскохозяйственный товаропроизводитель» включаются сельскохозяйственные потребительские кооперативы, в том числе перерабатывающие, сбытовые, торговые, снабженческие, садоводческие, огороднические и животноводческие. При этом доля доходов данных кооперативов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов этих кооперативов должна составлять в общем доходе от реализации товаров, работ и услуг не менее 70%.

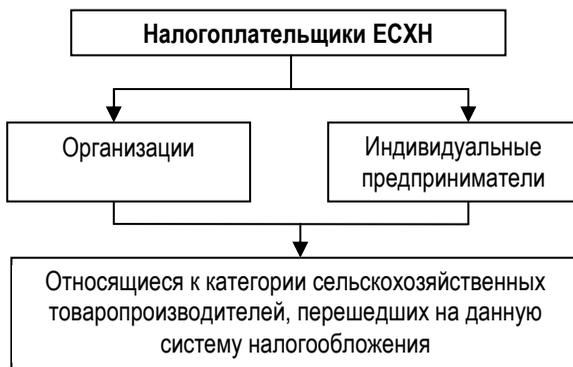
К сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся также градо- и поселкообразующие рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых (с учётом членов семей) составляет не менее половины численности населения соответствующего населённого пункта. Непременным условием отнесения данных организаций к сельскохозяйственным товаропроизводителям является соблюдение ими соотношения объёма реализации выловленных ресурсов и изготовленной из них рыбной продукции и общего объёма реализуемой продукции. Доля указанной рыбной и другой идентичной продукции в стоимостном выражении должна составлять не менее 70%.

В категорию «сельскохозяйственный производитель» подпадают также рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:

- средняя численность работников не должна превышать за налоговый период 300 человек;
- в общем доходе от реализации товаров, работ и услуг доля дохода от реализации выловленных ресурсов или произведённой из них рыбной и иной продукции должна составлять за налоговый период не менее 70%;
- они должны осуществлять рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или использовать их на основании договоров фрахтования.

Плательщики ЕСХН представлены на рис. 5.1.

Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога:



**Рис. 5.1. Плательщики ЕСХН**

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- бюджетные организации;
- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

### 5.3. ПОРЯДОК И УСЛОВИЯ ПЕРЕХОДА НА УПЛАТУ ЕСХН

НК РФ установлены определённые порядок и условия перехода на уплату ЕСХН и возврата к общему режиму налогообложения. Сельскохозяйственные товаропроизводители, которые изъявили желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, должны подать в налоговый орган соответствующее заявление. Оно должно быть подано в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего переходу на эту систему налогообложения.

**Пример.** В поселке «Петровский» расположено ОАО «Север». Основной вид деятельности ОАО «Север» – ловля и первичная переработка рыбы и других морепродуктов. ОАО «Север» является поселкообразующим предприятием. Численность населения, проживающего в поселке, составляет 1310 человек. На 1 декабря 2010 г. в ОАО «Север» работало 673 человека, а с учётом членов их семей – 855 человек. Таким образом, доля численности работающих в ОАО «Север» вместе с членами их семей в общей численности населения поселка составляет  $(855:1310) \times 65,3\%$ .

Доля доходов от реализации рыбы и продуктов её переработки составила за 2010 г. в общем объёме выручки от реализации товаров, работ и услуг 85%.

15 декабря 2010 г. ОАО «Север» подало в налоговый орган заявление о переходе с 1 января 2011 г. на специальный режим налогообложения в

виде ЕСХН. Учитывая, что численность работающих в ОАО «Север» вместе с членами их семей в общей численности населения поселка превышает 50%, а доля доходов от реализации рыбы и продуктов её переработки в общем объёме выручки от реализации товаров (работ или услуг) превышает 70%, ОАО «Север» было переведено с 1 января 2011 г. на уплату ЕСХН.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели имеют право подать заявление о переходе на уплату ЕСХН в пятидневный срок с даты постановки на учёт в налоговом органе. В этом случае они могут перейти на уплату ЕСХН в текущем календарном году с момента постановки на налоговый учёт. Перешедшие на уплату ЕСХН налогоплательщики не могут до окончания налогового периода вернуться на общий режим налогообложения.

Если по итогам налогового периода налогоплательщик не будет отвечать требованиям, установленным НК РФ, то он утрачивает право на применение ЕСХН. Данное право утрачивается с начала налогового периода, в котором допущено нарушение установленного ограничения или выявлено несоответствие установленным условиям. Такой налогоплательщик обязан за весь отчётный или налоговый период произвести перерасчёт налоговых обязательств по НДС, НПО, НДСЛ, НИО, НИФЛ. При этом указанный налогоплательщик не должен уплачивать пени и штрафы за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам. Одновременно налогоплательщик обязан подать в налоговый орган заявление о переходе на другой режим налогообложения в течение 15 календарных дней по истечении отчётного или налогового периода.

Налогоплательщикам, уплачивающим ЕСХН, предоставлено право по их желанию вернуться на другие режимы налогообложения. Для этого они должны уведомить об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения. Вновь же перейти на уплату ЕСХН налогоплательщик в этом случае может не ранее чем через один год после того, как утратил право на уплату ЕСХН.

#### 5.4. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ ПО ЕСХН

*Объектом налогообложения по ЕСХН являются доходы, уменьшенные на величину расходов. НК РФ установлен соответствующий порядок определения и признания доходов и расходов.*

Организации при определении объекта налогообложения должны учитывать доходы от реализации товаров, работ и услуг, а также внереализационные доходы. Учёт доходов производится в соответствии с порядком определения доходов, установленных НК РФ при расчёте НПО.

Таким же образом определяются доходы, не учитываемые при определении объекта налогообложения.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения должны учитывать доходы, полученные от предпринимательской деятельности. При этом не должны учитываться доходы, облагаемые налогом на доходы физических лиц по ставкам 9 и 35%.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики могут уменьшить полученные ими доходы на произведённые расходы. Виды таких расходов чётко оговорены в НК РФ. Перечень этих расходов достаточно широк и включает более 40 видов. В их числе можно выделить следующие наиболее важные виды расходов:

- приобретение, реконструкция, техническое перевооружение и ремонт основных средств;
- арендные, в том числе лизинговые, платежи за арендуемое и принятое в лизинг имущество;
- материальные расходы;
- оплата труда, выплата компенсаций, пособий по временной нетрудоспособности, обязательное страхование работников и имущества;
- расходы на подготовку специалистов для налогоплательщиков в образовательных учреждениях среднего и высшего профессионального образования;
- расходы в виде потерь от падежа птицы и животных в пределах норм, утверждённых Правительством РФ;
- суммы НДС по приобретённым товарам (работам или услугам), а также суммы других налогов и сборов, относимых на издержки производства;
- суммы процентов по кредитам и займам;
- содержание служебного транспорта и оплата командировок;
- оплата аудиторских услуг, опубликования бухгалтерской отчётности;
- оплата канцелярских товаров, почтовых, телефонных, телеграфных и других подобных услуг, услуг связи;
- реклама, подготовка и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- оплата информационно-консультационных услуг, расходов на повышение квалификации кадров и некоторые другие расходы.

## 5.5. НАЛОГОВАЯ БАЗА. НАЛОГОВАЯ СТАВКА. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД

*Налоговой базой* для исчисления налога является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, должны пересчитываться в

рубли по курсу ЦБ РФ. Доходы, полученные в натуральной форме, должны учитываться исходя из рыночных цен, без включения в них НДС.

При определении налоговой базы доходы и расходы должны определяться нарастающим итогом с начала налогового периода.

На налогоплательщика-организацию возложена обязанность вести учёт показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы ЕСХН. При этом установлена единая для всех организаций и предпринимателей учётная политика в целях налогообложения.

*Датой получения доходов* является день поступления средств на счёта в банках или в кассу, т.е. используется кассовый метод.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Налогоплательщики-индивидуальные предприниматели обязаны вести учёт доходов, и расходов для исчисления налоговой базы в книге учёта доходов и расходов.

Так же как и по налогу на прибыль, налогоплательщикам предоставлено право уменьшать налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом указанный убыток может переноситься на будущие налоговые периоды в течение 10 лет. Вместе с тем, убыток, полученный налогоплательщиками при применении других режимов налогообложения, не может быть принят при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Также и убыток, полученный при уплате ЕСХН, не может быть принят при переходе на другие режимы налогообложения.

Налоговым периодом по ЕСХН установлен календарный год, а отчётным периодом – полугодие.

Налоговая ставка установлена в размере 6%.

## 5.6. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ ЕСХН В БЮДЖЕТ

Установлен следующий порядок исчисления и уплаты в бюджет единого сельскохозяйственного налога. ЕСХН исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

**Пример.** За 2011 г. ОАО «Север» получило доходы, учитываемые в целях налогообложения, в сумме 384 700 тыс. р. При этом признаваемые в целях налогообложения расходы составили за этот период 301 350 тыс. р. Исходя из этих данных, рассчитаем сумму ЕСХН за 2011 г. Она равна  $(384\,700 - 301\,350) \times 6\% = 5001$  тыс. р.

Организации и индивидуальные предприниматели представляют налоговые декларации по итогам налогового периода не позднее 31 марта следующего года. Организации представляют декларации по своему местонахождению, а индивидуальные предприниматели – по месту своего жительства.

Организации и индивидуальные предприниматели по итогам полугодия исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года до окончания полугодия. Авансовый платёж по ЕСХН должен быть уплачен *не позднее 25 дней со дня окончания полугодия*.

ЕСХН, подлежащий уплате по итогам года, уплачивается налогоплательщиком *не позднее 31 марта года, следующего за истекшим годом*. Суммы налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые по тем или иным причинам будут работать в рамках традиционной системы налогообложения, предложены следующие ставки налога на прибыль по деятельности, связанной с производством и переработкой собственного сельскохозяйственного сырья:

2004 – 2012 гг. – 0%;

2013 – 2015 гг. – 18%.

## 5.7. КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие налоги перестают уплачивать организации в связи с переходом на уплату ЕСХН?
2. Соблюдение каких условий позволяет применять систему налогообложения в виде ЕСХН?
3. Каков порядок списания стоимости основных фондов при уплате ЕСХН?
4. В каких условиях организации и индивидуальные предприниматели теряют право уплаты ЕСХН?
5. Каков порядок включения убытков, полученных при уплате ЕСХН в расходы будущих периодов? Приведите пример.
6. Какие периоды определены в качестве отчётного и налогового по ЕСХН?
7. Каковы сроки и порядок уплаты ЕСХН?

## **6. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЯ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ**

### **6.1. ПРАВОВАЯ ОСНОВА ВВЕДЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНОГО РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЯ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ (СРП)**

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции в виде специального режима налогообложения введена в действие с 1 января 2004 г. принятием специальной гл. 26.4 НК РФ.

Соглашение о разделе продукции (далее – СРП) – это договор, который заключается между организацией и РФ. На основании этого договора РФ передаёт организации (которая называется инвестором) на определённый срок исключительное право на поиск, разведку и добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении. Инвестор в свою очередь обязуется отдать государству часть добытого сырья или выплатить денежный эквивалент её стоимости. Специальный налоговый режим призван стимулировать инвесторов к заключению СРП.

Включение в состав НК РФ отдельной главы «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» вызвано необходимостью более чётко и полно определить особенности налогообложения при выполнении СРП. При разработке данной главы НК РФ преследовалось достичь три цели:

1. Создание стабильных условий работы инвесторов, осваивающих месторождения на условиях СРП.

2. Соблюдение интересов государства при реализации указанных соглашений.

3. Унификация в одном законодательном акте всех вопросов налогообложения, возникающих при реализации СРП.

При исполнении надлежащим образом оформленных соглашений о разделе продукции взимание федеральных налогов и сборов заменяется разделом произведённой продукции между государством и инвестором. Взимание федеральных налогов и сборов, не заменяемое разделом произведённой продукции между государством и инвестором, осуществляется в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах с учётом положений Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции».

Установленный специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения.

### **6.2. ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И ПОЛОЖЕНИЯ ПРИ ВВЕДЕНИИ СРП**

Для дальнейшего изложения сначала необходимо ввести основные понятия.

*Инвестор* – пользователь недр, заключивший СРП. Инвестором может быть как юридическое лицо, так и созданное на основе договора про-

стого товарищества (договора о совместной деятельности) объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных, заёмных или привлечённых средств имущества и (или) имущественных прав в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях СРП.

*Продукция* – полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ, а также на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ.

*Произведённая продукция* – количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом из недр минеральном сырье, первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту РФ и другим стандартам.

*Раздел продукции* – раздел между государством и инвестором произведённой продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»

*Прибыльная продукция* – произведённая за отчётный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции.

*Компенсационная продукция* – часть произведённой при выполнении соглашения продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ – 90 % от общего количества произведённой продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесённых им расходов, состав которых устанавливается соглашением.

*Цена продукции* – определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции.

Условия, необходимые для применения данной системы:

– соглашение должно быть заключено после того, как признан несостоявшимся аукцион по предоставлению права пользования недрами, которые являются объектами СРП (иными словами, сначала право пользования участком недр должно быть выставлено на аукцион, и если нет желающих его купить, то это право предоставляется вторично, но уже по конкурсу на условиях СРП);

– соглашение должно предусматривать увеличение доли продукции, получаемой государством в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности, оговоренных в соглашении;

– если соглашение предусматривает раздел произведённой продукции между государством и инвестором, то доля государства в распределяемой продукции не должна составлять менее 32%.

Переход на применение специального налогового режима в виде соглашения о разделе продукции имеет заявительный характер.

### 6.3. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Плательщиком налогов при выполнении СРП является инвестор соглашения. Налогоплательщик имеет право поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением данного специального налогового режима, своему уполномоченному представителю, называемому оператором.

Для применения указанного налогового режима налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующее письменное уведомление, а также подписанное соглашение о разделе продукции. Одновременно с этим налогоплательщик обязан представить ещё один важнейший документ. Дело в том, что до подписания СРП по соответствующему участку недр должен быть проведён аукцион на предоставление права пользования им не на условиях раздела продукции, а на общих основаниях. И только в том случае, если на этих условиях аукцион будет признан недействительным в связи с отсутствием желающих принять в нём участие, данный участок недр может быть передан в разработку на условиях раздела продукции. В связи с этим налогоплательщик должен представить в налоговый орган также решение об утверждении результатов данного аукциона и о признании его несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

### 6.4. НАЛОГИ, УПЛАЧИВАЕМЫЕ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СРП

Важнейшей характерной особенностью системы налогообложения при выполнении СРП является следующее. Уплата части установленных налогов и сборов *заменяется* разделом между государством и инвестором *произведённой продукции* в соответствии с условиями конкретного соглашения.

При этом НК РФ предусмотрена возможность применения двух вариантов раздела продукции.

*При выполнении СРП инвестор освобождается от уплаты ряда налогов, перечень которых зависит от того, какой из двух вариантов раздела продукции применяется при реализации СРП.*

Первый вариант (общий или традиционный раздел продукции) регламентируется п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции». При этом варианте из всей произведённой продукции выделяют прежде всего ту часть, которая передаётся инвестору для компенса-

ции его затрат (компенсационная продукция). Ограничения на максимальный размер компенсации составляют не более 75% общего количества произведённой продукции. Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, облагается налогом в соответствии с гл. 25 НК РФ. Продукция, которая остаётся после компенсации, называется прибыльной продукцией. Эта продукция делится между государством и инвестором в пропорции, установленной СРП.

**Пример.** На участке недр, переданных инвестору для разработки на условиях СРП, за налоговый период (календарный год) было произведено 300 тыс. т нефти.

Согласно закону инвестор должен заплатить НДС. Его величина определена в сумме 252 млн. р., или 8,9 млн. долларов США, что эквивалентно 24,8 тыс. т нефти.

Произведённые инвестором затраты на реализацию соглашения, которые должны быть ему возмещены, составляют 65,6 млн. долларов США, или 1856,5 млн. р., что эквивалентно 182,4 тыс. т нефти.

Доля компенсационной продукции составляет 60,8% общего объёма произведённой продукции ( $182,4 : 300 \times 100\%$ ), что не превышает установленного в НК РФ предела в 75%.

Следовательно, размер компенсационной продукции может быть принят в размере 182,4 тыс. т нефти.

Согласно соглашению прибыльная продукция распределяется в следующих пропорциях: 40% – инвестору, 60% – Российской Федерации.

Определим размер прибыльной продукции. Она составляет  $300 - 24,8 - 182,4 = 92,8$  тыс. т.

Таким образом, инвестор должен получить 37,12, а Российская Федерация – 55,68 тыс. т.

Второй вариант (прямой раздел продукции) регламентируется п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции». При этом затраты инвестора не компенсируются, а между ним и государством делится вся произведённая продукция согласно условиям СРП.

Пропорции такого распределения определяются в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценки участка недр, показателей технико-экономического обоснования соглашения, а также технического проекта. Вместе с тем доля инвестора не должна превышать 68% произведённой продукции, а доля государства должна быть не ниже 32%.

Распределение между государством и инвестором произведённой продукции заменяет собой уплату инвестором ряда налогов. Но в то же время отдельные виды налогов, которые зависят от варианта раздела продукции, предусмотренного в СРП, он должен платить.

В случае применения первого варианта налогоплательщик обязан уплачивать следующие налоги и сборы: НДС, НПО, НДСПИ, государственную пошлину, земельный налог и акцизы.

Вместе с тем законодательством установлено, что суммы уплаченных указанных выше налогов, за исключением НПО и НДСПИ, должны быть в дальнейшем возмещены инвестору в составе возмещаемых расходов.

Налогоплательщик не должен уплачивать НИО в отношении имущества, используемого исключительно для осуществления предусмотренной соглашением деятельности. Освобождается он также и от уплаты транспортного налога в части принадлежащих ему транспортных средств, используемых исключительно для целей СРП.

Одновременно с этим налогоплательщик может быть освобождён от уплаты региональных и местных налогов по решению соответствующих органов, в том числе и в части имущества и транспортных средств, используемых не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению.

При применении второго варианта инвестор должен уплачивать государственную пошлину и НДС. При этом НК РФ не предусматривает последующего возмещения уплаченных налогов.

Так же как и в первом варианте, налогоплательщик может быть освобождён от уплаты региональных и местных налогов по решению соответствующих органов.

Вне зависимости от применяемых вариантов раздела продукции налогоплательщик освобождается от уплаты таможенной пошлины. Данное освобождение касается товаров, ввозимых для выполнения работ по соглашению, а также произведённой и вывозимой из Российской Федерации продукции.

Если инвестор не освобождён от уплаты региональных и местных налогов, то уплаченные им налоги должны быть возмещены.

## 6.5. ОСОБЕННОСТИ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СРП

При применении СРП расчёт и уплата некоторых налогов имеют свои особенности.

*Налог на прибыль* уплачивается инвестором только в случае, если СРП заключено на условиях компенсации его затрат.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением СРП. Прибылью налогоплательщика признаётся его доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов. Доходом налогоплательщика от выполнения СРП признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору по условиям соглашения, а также внереализационные доходы, определяемые

в соответствии со ст. 250 НК РФ. Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведённой продукции, устанавливаемой СРП.

Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, понесенные налогоплательщиком при выполнении СРП. Расходы налогоплательщика подразделяются следующим образом:

- расходы, возмещаемые за счёт компенсационной продукции;
- расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

*Возмещаемыми* признаются расходы, понесенные налогоплательщиком в отчётном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по СРП в соответствии с программой работ и сметой расходов.

Расходы подлежат возмещению налогоплательщику в размере, не превышающем установленный соглашением предельный уровень компенсационной продукции, который не может быть выше, как уже говорилось, 75%.

**Пример.** В соответствии с условиями СРП предельный уровень компенсационной продукции составляет 50% общего количества произведённой продукции. Общее количество произведённой за налоговый период продукции составило 50 000 т. Цена 1 т продукции, установленная соглашением, – 200 р.

Предельное количество компенсационной продукции за этот период равно 25 000 т ( $50\,000\text{ т} \times 50\% : 100\%$ ).

Предельный уровень компенсационной продукции в стоимостном выражении в налоговый период будет равен 5 000 000 р. ( $200\text{ р./т} \times 25\,000\text{ т}$ ).

Общая сумма возмещаемых расходов за налоговый период – 2 000 000 р.

Количество продукции, необходимое для возмещения затрат инвестора, равно 10 000 т ( $2\,000\,000\text{ р.} : 200\text{ р./т}$ ).

Из приведённых расчётов видно, что количество продукции, необходимое для возмещения затрат инвестора (10 000 т), не превышает предельного уровня компенсационной продукции, предусмотренного условиями СРП (25 000 т). Это означает, что все возмещаемые расходы (20 000 000 р.) будут погашены в данном налоговом периоде.

Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчётном (налоговом) периоде, возмещение расходов происходит в размере указанного предельного уровня. Расходы же инвестора в части, превышающей предельный уровень, подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчётного (налогового) периода.

*Расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу*, включают в себя расходы, учитываемые в целях налогообложения в соответствии с гл. 25 НК РФ.

*Налоговая ставка* устанавливается при подписании соглашения и должна соответствовать действующей на тот момент ставке налога на прибыль организаций. При этом указанная ставка не может быть изменена в течение всего срока действия этого соглашения.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчётного (налогового) периода на основе данных налогового учёта. Налоговый учёт осуществляется в общеустановленном порядке.

В том случае, если налог исчисляется в иностранной валюте, то налогоплательщик может уплачивать этот налог в данной или другой иностранной валюте, котируемой Банком России, или же в рублях по официальному курсу.

НК РФ обязывает налогоплательщика вести отдельный учёт доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении СРП. Если же такой учёт отсутствует, то должен применяться общий порядок налогообложения, без учёта особенностей, установленных специальным налоговым режимом.

Доходы и расходы налогоплательщика по видам деятельности, не связанным с выполнением СРП, облагаются в общем порядке, установленном для налогообложения прибыли.

В таком же общеустановленном порядке облагается прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции. Эта прибыль определяется как выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции, и на стоимость самой компенсационной продукции.

Налоговым периодом признаётся календарный год, а отчётными периодами – квартал, полугодие, девять месяцев.

*Налог на добычу полезных ископаемых* уплачивается при выполнении СРП, которые предусматривают условия раздела произведённой продукции в соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции». Налогоплательщики определяют сумму налога на добычу полезных ископаемых в соответствии с гл. 26 НК РФ.

Налоговая база исчисляется как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти и природного газового конденсата, по которым налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых.

Основная особенность применения специального, налогового режима в части налога на добычу полезных ископаемых – понижение ставок

этого налога. Данные ставки определяются умножением ставок налога на добычу полезных ископаемых на коэффициент 0,5%.

**Пример.** В соответствии с п. 2 ст. 342 НК РФ при добыче кондиционных руд чёрных металлов применяется ставка налога на добычу полезных ископаемых в размере 4,8%. При добыче кондиционных руд чёрных металлов в рамках СРП данная ставка должна применяться с коэффициентом 0,5% и составит 2,4% ( $4,8\% \times 0,5$ ).

Ставка налога, применяемая при добыче нефти и природного газового конденсата, также понижается, но не всегда. Базовая налоговая ставка по данным полезным ископаемым составляет 340 р. за 1 т, применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, – Кц (п. 5 ст. 346 НК РФ):

$$Кц = (Ц - 8) \times P : 252,$$

где Ц – средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за один баррель; P – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Банком России. Эту величину налогоплательщик определяет самостоятельно как среднее арифметическое значений курса доллара США к рублю, устанавливаемого Банком России, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

*Особенности применения указанной ставки* заключаются в следующем:

- данная ставка применяется только в отношении организаций, перешедших на специальный налоговый режим;
- рассчитанная ставка может применяться с понижающим коэффициентом 0,5% не всегда. Данный коэффициент применяется только в том случае, если в процессе реализации СРП ещё не достигнут предельный уровень коммерческой добычи нефти или природного газового конденсата. Эта величина устанавливается в качестве отдельного условия СРП. С момента достижения такого уровня и до окончания действия соглашения применение понижающего коэффициента прекращается (п. 7 ст. 346 НК РФ).

**Пример.** Средний за налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс» составил 21,8 долларов США за баррель. Среднее значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Банком России, за налоговый период составило 25 р. за 1 доллар. Специальный коэффициент

$$Кц = (21,8 - 8) \times 25 \text{ р./доллар} : 252 = 1,3662.$$

До достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти налоговая ставка будет равна 232,3 р. за 1 т нефти ( $340 \text{ р.} \times 1,3662 \times 0,5$ ).

По достижению предельного уровня коммерческой добычи и до окончания срока действия СРП налоговая ставка увеличится вдвое и составит 464,5 р. за 1 т нефти.

*Налог на добавленную стоимость* при выполнении СРП уплачивается в соответствии с гл. 21 НК РФ.

При реализации СРП установлены следующие дополнительные *операции, не подлежащие налогообложению* НДС.

Во-первых, освобождается от обложения передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению между инвестором и оператором, т.е. организацией, непосредственно осуществляющей выполнение работ по СРП.

Во-вторых, НДС не уплачивается при передаче налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретённого им имущества, использованного для выполнения работ по СРП и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями СРП.

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по СРП превышает общую сумму налога, исчисленную по товарам (работам, услугам), реализованным (переданным, выполненным, оказанным) (в том числе при отсутствии указанной продукции), полученная разница подлежит возмещению (зачёту, возврату) налогоплательщику в порядке, установленном ст. 176 НК РФ (п. 3 ст. 346 НК РФ).

*Особенности представления налоговых деклараций.* По перечисленным налогам налогоплательщик представляет в налоговые органы по местонахождению участка недр, предоставляемого в пользование на условиях СРП, налоговые декларации по каждому налогу отдельно от налога по другой деятельности.

## 6.6. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПРИ СРП

Определённые особенности имеются в постановке налогоплательщика на налоговый учёт при выполнении СРП. Налогоплательщик подлежит постановке на учёт, как правило, в налоговом органе по месту нахождения участка недр, предоставленного ему в пользование на условиях соглашения.

В случае, если в качестве инвестора выступает объединение организаций, не имеющих статуса юридического лица, на учёт обязаны встать все организации, входящие в состав указанного объединения.

При разработке предоставленных в пользование на условиях соглашения участков недр, расположенных на континентальном шельфе РФ или в пределах её исключительной экономической зоны постановка налогоплательщика на учёт производится в налоговом органе по месту нахождения данного налогоплательщика.

Налогоплательщик обязан в течение 10 дней с даты вступления в силу СРП подать заявление о постановке на учёт в налоговом органе и получить соответствующее свидетельство. В данном свидетельстве содержатся следующие данные: наименование СРП; дата вступления соглашения в силу и срок его действия; наименование участка недр, предоставленного в пользование, и указание его местонахождения.

В свидетельстве должно также содержаться указание на то, что данный налогоплательщик является инвестором или оператором по СРП и в отношении него применяется специальный налоговый режим.

При выполнении СРП за налогоплательщиком сохраняется обязанность представления в налоговые органы соответствующих налоговых деклараций.

Они представляются в налоговые органы по местонахождению участка недр, предоставленного в пользование на условиях СРП. Составляются декларации по каждому налогу отдельно от других видов деятельности налогоплательщика.

Если участок недр расположен на континентальном шельфе РФ или же в пределах её исключительной экономической зоны, то налогоплательщик должен представлять налоговые декларации в налоговые органы по месту нахождения налогоплательщика. Налогоплательщики, отнесённые к категории крупнейших, должны представлять налоговые декларации и соответствующие расчёты в налоговый орган по месту учёта в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Кроме того, налогоплательщик обязан ежегодно не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представлять в налоговые органы программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

В случае внесения изменений или дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения или дополнения не позднее 10 дней с даты их утверждения.

Существенные особенности установлены в условиях проведения *выездных налоговых проверок* при выполнении СРП.

В частности, выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения, начиная с года вступления соглашения в силу. В связи с этим инвестор или оператор обязаны хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения. Сроки осуществления выездной налоговой проверки инвестора или оператора установлены в пределах 6 месяцев. При проведении выездных налоговых проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличен на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

## 6.7. ГАРАНТИИ ИНВЕСТОРОВ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ СРП

Как уже отмечалось, специальный режим налогообложения при выполнении СРП может применяться только в том случае, если в результате проведения аукциона на разработку конкретного участка недр на общепринятых условиях уплаты налогов не выявились желающие принять в нем участие. Тем самым должно быть подтверждено, что данный участок недр экономически невыгодно разрабатывать на общих основаниях, т.е. для его разработки требуются значительно большие финансовые ресурсы, чем для разработки иных месторождений. При разработке на условиях СРП удлиняются сроки разработки таких участков, а соответственно и сроки окупаемости вложенных средств. В связи с этим система налогообложения при выполнении СРП является льготной.

Вместе с тем потенциальным инвесторам необходимы государственные гарантии стабильности данного специального налогового режима. Для обеспечения таких гарантий в НК РФ предусмотрено следующее положение. В случае несоответствия положений НК РФ, других федеральных, региональных и местных нормативных правовых актов условиям соответствующих СРП должны применяться условия этих соглашений.

Единственное исключение сделано при уплате НДС. В случае изменения в течение срока действия СРП ставки этого налога исчисление и уплата НДС должны осуществляться налогоплательщиком по этой изменённой налоговой ставке.

Налоговым кодексом РФ также установлено, что система налогообложения при выполнении СРП должна применяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения. В том случае, если в течение срока действия соответствующего соглашения произойдут изменения наименований каких-либо налогов и сборов без изменения при этом элементов налогообложения, такие налоги и сборы должны исчисляться и уплачиваться при выполнении соглашения с новым наименованием. Если в течение срока действия соответствующего СРП изменились, например, порядок уплаты налогов, формы, порядок заполнения и сроки представления налоговых деклараций, но при этом не произошло изменения налоговой базы, налоговой ставки и порядка исчисления налога, уплата налогов и сборов, а также представление налоговых деклараций должны производиться в соответствии с изменённым законодательством о налогах и сборах.

Если СРП заключено до вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», должны применяться условия ос-

вобождения от уплаты налогов и сборов, а также порядок исчисления, уплаты и возмещения уплаченных налогов и сборов, которые предусмотрены в соответствующих соглашениях.

## 6.8. КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Чем вызвана необходимость введения специального налогового режима при реализации СРП?
2. Каково экономическое содержание СРП?
3. Кто является налогоплательщиком при выполнении СРП?
4. Какова характерная особенность системы налогообложения при выполнении СРП?
5. Какие налоги налогоплательщик уплачивает и от каких освобождён при выполнении СРП?
6. Какие гарантии в части налогообложения предусмотрены инвестору при реализации СРП?
7. Каковы особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты НДС?
8. Какие затраты возмещаются и какие не возмещаются инвестору при выполнении СРП?
9. Какие имеются особенности при определении налоговой базы налога на прибыль при выполнении СРП?
10. Каковы особенности уплаты НДС при выполнении СРП?
11. В чём состоят особенности постановки налогоплательщика на учёт в налоговые органы при выполнении СРП?

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговое законодательство РФ применяется на всей территории РФ, а в каждом субъекте РФ и даже в каждом населённом пункте имеются свои нормативные акты о налогах и сборах, однако эти региональные и местные налоги и сборы не могут вводиться произвольным образом: их виды и общая регламентация определяются федеральным законодательством.

Специальные налоговые режимы как способ создания особых условий налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков не являются совершенно новыми в налоговой истории России.

Под специальным налоговым режимом понимается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определённого периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных законодательно. Установление специальных налоговых режимов для отдельных категорий хозяйствующих субъектов или субъектов отдельных сегментов национальной экономики продиктовано необходимостью стимулирования деятельности таких субъектов и повышения эффективности их регулирования.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1, 2.
2. Абрамов, В.А. Упрощенная система налогообложения / В.А. Абрамов. – 10-е изд., перераб. – М. : Ось-89, 2010. – 288 с.
3. Александров, И.М. Налоги и налогообложение : учебник / И.М. Александров ; изд.-торг. корпорация «Дашков и К». – 10-е изд., перераб. и доп. – М. : Дашков и К, 2010. – 227 с.
4. Брызгалин, А.В. Новое в налогообложении в 2011 году. Комментарий к изменениям Налогового кодекса Российской Федерации / А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин. – М. : Омега-Л, 2011. – 168 с.
5. Вотчель, Л.М. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / Л.М. Вотчель. – М. : Флинта : МПСИ, 2008. – 136 с.
6. Жидкова, Е.Ю. Налоги и налогообложение / Е.Ю. Жидкова. – М. : Эксмо, 2010. – 240 с.
7. Захарьин, В.Р. Налоги и налогообложение : учебное пособие / В.Р. Захарьин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Инфра-М, 2011. – 320 с.
8. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение. Теория и практика / В.Г. Пансков. – М. : Юрайт, 2011. – 688 с.
9. Перов, А.В. Налоги и налогообложение : учебное пособие / А.В. Перов, А.В. Толкушкин. – 9-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт-Издат, 2008. – 986 с.
10. Попова, Л.В. Практика исчисления налогов : учебное пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, И.А. Дрожжина. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 288 с.
11. Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студ. сред. проф. образования / О.В. Скворцов, Н.О. Скворцова. – 8-е изд., испр. – М. : Издательский центр «Академия», 2010. – 224 с.
12. Скрипченко, В. Налоги и налогообложение / В. Скрипченко. – СПб. : ИД «Питер»; М. : Издательский дом «БИНФА», 2007. – 238 с.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ .....	4
1.1. Возникновение и развитие налогообложения .....	4
1.2. Элементы налогообложения .....	9
1.3. Классификация налогов .....	18
1.4. Контрольные вопросы .....	27
2. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ .....	29
2.1. Страховые взносы (основные положения) .....	29
2.1.1. Страховые взносы во внебюджетные фонды .....	29
2.1.2. Объект налогообложения .....	30
2.1.3. Налоговая база .....	30
2.1.4. Отчётность в фонды .....	35
2.2. Страховые взносы в 2011 г. ....	39
2.2.1. Ставки страховых взносов .....	39
2.2.2. Основные изменения в расчёте больничных листов в 2011 г. по сравнению с 2010 г. ....	42
2.2.3. Сравнение пособий в 2010 и 2011 гг. ....	43
2.3. Контрольные вопросы .....	48
3. УПРОЩЁННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ .....	50
3.1. Правовая основа и преимущества применения УСН .....	50
3.2. Налогоплательщики УСН .....	52
3.3. Порядок и условия перехода на УСН .....	54
3.4. Объекты налогообложения .....	55
3.5. Минимальный налог .....	57
3.6. Налоговый и отчётный периоды .....	60
3.7. Ставки налога. Порядок исчисления и уплаты налога .....	60
3.8. Ведение налогового учёта .....	61
3.9. Система налогообложения на основе патента .....	62
3.10. Контрольные вопросы .....	64
4. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЁННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬ- НЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ .....	65
4.1. Правовая основа и общая характеристика ЕНВД .....	65
4.2. Налогоплательщики ЕНВД .....	66
4.3. Объект налогообложения и налоговая база по ЕНВД .....	69

4.4. Расчёт по ЕНВД .....	70
4.5. Налоговый период. Налоговая ставка .....	73
4.6. Постановка на налоговый учёт, порядок и сроки уплаты ЕНВД .....	73
4.7. Контрольные вопросы .....	74
5. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ (ЕСХН) .....	75
5.1. Правовая основа ЕСХН .....	75
5.2. Плательщики ЕСХН .....	76
5.3. Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН .....	78
5.4. Объект обложения по ЕСХН .....	79
5.5. Налоговая база. Налоговая ставка. Налоговый период .....	80
5.6. Порядок исчисления и уплаты ЕСХН в бюджет .....	81
5.7. Контрольные вопросы .....	82
6. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЯ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ .....	83
6.1. Правовая основа введения специального режима налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции (СРП) .....	83
6.2. Основные понятия и положения при введении СРП .....	83
6.3. Налогоплательщики .....	85
6.4. Налоги, уплачиваемые при применении СРП .....	85
6.5. Особенности уплаты налогов при применении СРП .....	87
6.6. Особенности налогового контроля при СРП .....	91
6.7. Гарантии инвесторов при реализации СРП .....	93
6.8. Контрольные вопросы .....	94
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	95
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ .....	96



Учебное издание

КУЛИКОВ Николай Иванович,  
СОЛОМИНА Ольга Александровна

**НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ  
(СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ)**

Учебное пособие

Редактор Т.М. Г л и н к и н а  
Инженер по компьютерному макетированию М.А. Ф и л а т о в а

Подписано в печать 7.09.2011  
Формат 60 × 84/16. 5,81 усл. печ. л. Тираж 75 экз. Заказ № 350

Издательско-полиграфический центр ФГБОУ ВПО «ТГТУ»  
392000, г. Тамбов, ул. Советская, д. 106, к. 14