

Министерство науки и высшего образования
Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ГИДРОМЕТЕОРОЛОГИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

И.К. Сиденко, Т.В. Бикезина, А.А. Курочкина

Налоги и налогообложение

38.03.01 «Экономика»
Направленность (профиль)
Экономика и управление на предприятии

38.03.02 «Менеджмент»
Направленность (профиль)
Менеджмент организации

Квалификация
бакалавр

Санкт-Петербург
РГГМУ
2020

УДК 326.22(075.8)

ББК 65.261.4я73

Рецензенты:

- заведующий кафедрой экономики и менеджмента спорта НГУ имени П.Ф.Лесгафта, Санкт-Петербург, доктор экономических наук, профессор, П.Д. Верзилин;
- профессор кафедры основ экономики и менеджмента Института промышленного менеджмента, экономики и торговли ФГАОУ ВО «Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого», доктор экономических наук, профессор В.Е. Засенко

Учебное пособие «Налоги и налогообложение». Для студентов, обучающихся по направлениям подготовки: 38.03.01 – Экономика, направленность - Экономика и управление на предприятии, 38.03.02 – Менеджмент, направленность - Менеджмент организации / Сост. Бикезина Т.В., Курочкина А.А., Сиденко И.К. – СПб.: Изд. РГГМУ, 2020. – 358 с.

Составители: Бикезина Т.В., кандидат экономических наук, доцент, проректор по экономической деятельности, доцент кафедры экономики предприятия природопользования и учетных систем РГГМУ

Курочкина А.А., доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономики предприятия природопользования и учетных систем РГГМУ

Сиденко И.К., кандидат экономических наук, доцент, декан факультета гидрометеорологического обеспечения экономико-управленческой деятельности в отраслях и комплексах, доцент кафедры экономики предприятия природопользования и учетных систем РГГМУ

© Бикезина Т.В., 2020,

© Курочкина А.А., 2020,

© Сиденко И.К., 2020;

© Российский государственный гидрометеорологический университет, 2020

ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

БТИ - бюро технической инвентаризации
ВНиМ - временная нетрудоспособность и материнство
ВТЭК - Врачебно-трудовая экспертная комиссия
ГИБДД - Государственная инспекция безопасности дорожного движения.
ГИС – Государственная информационная система
ГК РФ - Гражданский кодекс Российской Федерации
ГСМ - горюче-смазочные материалы
ЕАЭС - Евразийский экономический союз
ЕГРИП - единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей
ЕГРН - единый государственный реестр недвижимости
ЕГРН - единый государственный реестр недвижимости
ЕНВД - единый налог на вмененный налог
ЕСХН - единый сельскохозяйственный налог
ИНН - идентификационный номер налогоплательщика
ИП - индивидуальный предприниматель
ИФНС – Инспекция федеральной налоговой службы
ККТ – контрольно-кассовая техника
КоАП – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях
КПП - код причины постановки
МВД РФ – Министерство внутренних дел Российской Федерации
МРОТ – минимальный размер оплаты труда
МСП – малое и среднее предпринимательство
МФЦ - многофункциональный центр
НДПИ – налог на добычу полезных ископаемых
НДС - налог на добавленную стоимость
НДФЛ - налог на доходы физических лиц
НИОКР - научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы
НК РФ - Налоговый кодекс Российской Федерации
ОГРНИП - основной государственный регистрационный номер индивидуального предпринимателя
ОКВЭД 2 - Общероссийский классификатор видов экономической деятельности

ОКОФ - Общероссийский классификатор основных фондов
ОКПД 2 - Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности
ОКТМО - Общероссийский классификатор территорий муниципальных образований
ОМС - обязательное медицинское страхование
ОПС - обязательное пенсионное страхование
ОСНО - общая система налогообложения
ПСН - патентная система налогообложения
ПФР - Пенсионный фонд России
РФ - Российская Федерация
СПВ - свободный порт Владивосток
СЭЗ – свободная экономическая зона
ТК ЕАЭС - Таможенный кодекс Евразийского экономического союза
ТК РФ - Трудовой Кодекс Российской Федерации
ТКО - твердые коммунальные отходы
ТКС - телекоммуникационный канал связи.
ТОСЭР - территория опережающего социально-экономического развития
ТСЖ - товарищество собственников жилья
ТСН - товарищество собственников недвижимости
УКД - универсальный корректировочный документ
УПД - универсальный передаточный документ
УСН - упрощенная система налогообложения
ФЗ - Федеральный закон
ФНС - Федеральная налоговая служба
ФСС - Фонд Социального Страхования
ЦБ РФ - Центральный банк Российской Федерации
ЭВМ - электронные вычислительные машины

п. - пункт

пп. – подпункт

ст. - статья

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	7
1. ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	8
2. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	19
2.1 НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	19
2.2 АКЦИЗЫ	28
2.3 ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА	46
2.4 НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	56
2.5 НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ	73
2.6 НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ	106
2.7 ВОДНЫЙ НАЛОГ	116
2.8 СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ	128
3. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ	136
3.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ	136
3.2 НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС	176
3.3 ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ	183
4. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ	215
4.1 ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ	215
4.2 НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	224
5. ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	252
5.1 СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ	252
6. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	261
6.1 СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)	262

6.2 УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (УСН).....	273
6.3 СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	296
6.4 ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	302
6.5 НАЛОГ НА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ДОХОД (В ПОРЯДКЕ ЭКСПЕРИМЕНТА)	332
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	343

ВВЕДЕНИЕ

В учебном пособии рассматриваются как теоретические аспекты налогов и сборов, так и актуальные вопросы налогообложения, введенные для преодоления кризисных явлений в экономике, в том числе из-за пандемии коронавируса.

Курс «Налоги и налогообложение» направлен на формирование профессиональной компетенции студентов бакалавриата, в нем отражена специфика профиля вуза, особое внимание уделяется вопросам, связанным с рассмотрением налогов и сборов, взимаемых при использовании природных ресурсов.

При освоении курса «Налоги и налогообложение» представленная информация позволит студентам бакалавриата охватить широкий круг вопросов, связанных с особенностями применения налогов и сборов экономическими субъектами и физическими лицами в Российской Федерации.

Курс «Налоги и налогообложение» включает в себя теоретические и практические аспекты налогообложения, ориентированные на будущую профессиональную деятельность студентов бакалавриата, обучающихся по направлениям подготовки: 38.03.01 – Экономика, направленность - Экономика и управление на предприятии и 38.03.02 – Менеджмент, направленность - Менеджмент организации.

1. ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Налоговое законодательство Российской Федерации включает в себя Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним федеральные и региональные законы о налогах, сборах и страховых взносах, нормативно-правовые акты о налогах и сборах, принятые в муниципальных образованиях.

Кроме того, Налоговый кодекс регулирует страховые взносы: на обязательное пенсионное страхование; обязательное медицинское страхование; страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев и профзаболеваний в сферу налогового законодательства не входят. Порядок их начисления по-прежнему регулирует Закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». А уплату этих взносов контролируют не налоговые инспекции, а территориальные отделения ФСС

Кроме Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним законов, в случаях, прямо предусмотренных налоговым законодательством, налоговые правоотношения регулируют нормативно-правовые акты, принятые уполномоченными органами власти (в пределах их компетенции): Правительством Российской Федерации; Министерством финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службой или Федеральной таможенной службой; органами

исполнительной власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

В 2020 году изменять и дополнять налоговое законодательство вправе Правительство РФ, федеральные органы исполнительной власти и высшие исполнительные органы субъектов РФ. С 1 апреля 2020 года такой порядок предусмотрен в статье 4 НК РФ. Порядок введен для преодоления кризисных явлений в экономике, в том числе из-за пандемии коронавируса. Продлили сроки уплаты налогов и взносов в 2020 году в связи с коронавирусом. Субъекты МСП вправе применять пониженный тариф страховых взносов 15 процентов. Установили дополнительные основания для отсрочки и рассрочки по налогам и взносам.

Предприниматели пострадавших отраслей могут уплатить фиксированные пенсионные взносы за 2020 год в сумме 20 318 руб., а не 32 448 руб.

Ранее налоговое законодательство можно было менять и дополнять только поправками в НК РФ.

Нормативно-правовые акты федеральных органов исполнительной власти могут издаваться в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений. Кроме того, они подлежат обязательной государственной регистрации.

Чтобы оперативно реализовывать решения по противодействию кризисным явлениям в экономике и распространению коронавируса, Правительству, федеральным органам исполнительной власти и органам власти субъектов РФ предоставили новые полномочия.

Правительство РФ вправе:

приостановить, отменить или перенести на более поздний срок мероприятия налогового контроля.

Например, выездные налоговые проверки и проверки сделок между взаимозависимыми лицами;

приостановить течение сроков мероприятий налогового контроля;

перенести на более позднюю дату сроки уплаты налогов, страховых взносов, а также авансовых платежей, в том числе тех, которые установлены субъектами РФ;

продлить сроки представления в ИФНС деклараций, бухгалтерской (финансовой) отчетности и иных документов, сведений;

продлить сроки направления и исполнения требований об уплате налогов, страховых взносов, пеней, штрафов, а также сроков принятия решений о принудительном взыскании долга;

определять условия и порядок предоставления в 2020 году отсрочки, рассрочки по уплате налоговой задолженности;

определять условия и порядок применения способов обеспечения уплаты налоговой задолженности;

определять условия и порядок освобождения от штрафов за опоздание или непредставление в ИФНС деклараций, бухгалтерской (финансовой) отчетности и иных документов, сведений.

Высшие исполнительные органы субъектов Российской Федерации вправе продлить сроки уплаты налогов по УСН, ЕСХН, ЕНВД, ПСН, а также региональных, местных налогов и авансовых платежей. Местные власти могут воспользоваться правом в двух ситуациях – если Правительство не продлило сроки уплаты, либо продлило на более раннюю дату. При этом перенести срок уплаты налогов могут не всем

организациям и ИП в регионе, а только определенной категории налогоплательщиков.

Изданные по новым правилам нормативные акты будут применяться с 1 января до 31 декабря 2020 года.

С 1 апреля 2020 года организации, которые реализуют инвестиционный проект и заключают с государством соглашение о защите и поощрении капиталовложений, вправе работать по правилам налогового законодательства на дату регистрации соглашения в специальном реестре. Такой механизм называется *«стабилизационная оговорка»*. На участников соглашения не будут распространяться поправки, увеличивающие налоговую нагрузку или ставки, отменяющие льготы, меняющие порядок и сроки уплаты налога.

Стабилизационная оговорка не действует, когда: новые налоги имеют схожий объект обложения, и они вводятся взамен старых налогов;

вводят новые льготы по налогу на имущество организаций, транспортному и земельному налогам, а также меняют условия, сроки применения и прекращения по данным льготам.

Соглашение можно заключать по новым инвестиционным проектам в различных сферах экономики:

в промышленности, кроме производства табака, алкоголя и жидкого топлива по перечню Правительства;

сельском хозяйстве;

строительстве, кроме строительства административно-деловых центров, торговых центров, жилых домов;

других сферах, по которым нет прямого запрета.

Соглашение нельзя заключить в сферах:
оптовой и розничной торговли;
строительства, модернизации, реконструкции
административно-деловых центров и торговых центров, а
также жилых домов;

финансовой деятельности, кроме случая выпуска
ценных бумаг в целях финансирования инвестиционного
проекта;

игорного бизнеса;

добычи сырой нефти и природного газа, в том
числе попутного нефтяного газа, кроме сжиженного
природного газа.

Одной из сторон в соглашении будет выступать
уполномоченный исполнительный орган:

от Российской Федерации – Министерство
финансов в лице министра или его заместителя;

субъекта Российской Федерации – финансовый
орган субъекта РФ, например Комитет финансов
Ленинградской области, Министерство финансов
республики Карелия и т. п., в лице министра, главы
комитета, отдела или его заместителя;

муниципального образования – в лице главы
муниципального образования или его заместителя.

По каким налогам действует стабилизационная
оговорка, зависит от того, с кем организация,
реализующая инвестиционный проект, заключила
соглашение: с РФ, субъектом РФ или муниципальным
образованием.

Соглашение можно заключить до 1 января 2030
года. Срок стабилизационной оговорки указывают в
соглашении.

Таблица 1.1. – Зависимость действия стабилизационной оговорки от соглашения, заключенного организацией, реализующей инвестиционный проект

С кем заключено соглашение	По каким налогам не учитываются изменения
Субъект РФ	Налог на имущество организаций, транспортный налог
РФ и субъект РФ	Налог на прибыль, НДС, налог на имущество организаций, транспортный налог
Субъект РФ, муниципальное образование	Налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог
РФ, субъект РФ и муниципальное образование	Налог на прибыль, НДС, налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог

Оговорка может быть установлена на срок:

- 6 лет – если объем капиталовложений менее 5 млрд руб.;
- 15 лет – если объем капиталовложений от 5 до 10 млрд руб.;
- 20 лет – если объем капиталовложений свыше 10 млрд руб.

Срок стабилизационной оговорки можно однократно продлить на 6 лет.

Чтобы заключить соглашение, организация, реализующая инвестиционный проект, должна направить в уполномоченные органы заявление. Форму заявления и требования к прилагаемым к нему документам устанавливает Правительство.

Подать заявление и документы можно будет через личный кабинет ГИС «Капиталовложения», который заработает после 2 апреля 2021 года. До начала работы системы заявление и документы необходимо оформить на бумаге и отправить по почте в уполномоченный орган.

Законы и нормативно-правовые акты, которые регулируют налоговые правоотношения, приобретают юридическую силу только после их официального опубликования.

Официальным опубликованием признается размещение полного текста документа:

в «Российской газете», «Собрании законодательства РФ», «Парламентской газете» или на официальном интернет-портале правовой информации (www.pravo.gov.ru) – для законов;

в «Российской газете», «Собрании законодательства РФ» или на официальном интернет-портале правовой информации (www.pravo.gov.ru) – для указов Президента и нормативно-правовых актов Правительства;

в «Российской газете» или на официальном интернет-портале правовой информации (www.pravo.gov.ru) – для прошедших регистрацию в Минюсте нормативно-правовых актов министерств и ведомств.

Момент, когда законы и нормативно-правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения,

вступают в силу, не совпадает с датой их официального опубликования. Общий порядок вступления в силу таких документов следующий:

акты законодательства о налогах (например, законы о внесении изменений в гл. 21 или 25 НК РФ) вступают в силу не раньше чем через месяц со дня их официального опубликования и не раньше 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу;

акты законодательства о сборах (например, законы о внесении изменений в гл. 25.3 НК РФ) вступают в силу не раньше чем через месяц со дня их официального опубликования;

акты законодательства о страховых взносах (например, законы о внесении изменений в гл. 34 НК РФ) вступают в силу не раньше чем через месяц со дня их официального опубликования и не раньше 1-го числа очередного расчетного периода по страховым взносам;

федеральные и региональные законы, а также нормативно-правовые акты муниципальных образований, которые вводят новые налоги или сборы, вступают в силу не раньше чем через месяц со дня их официального опубликования, но и не раньше 1 января года, следующего за годом их принятия;

нормативно-правовые акты Правительства вступают в силу по истечении семи календарных дней после дня их первого официального опубликования;

нормативно-правовые акты федеральных органов исполнительной власти вступают в силу по истечении 10 календарных дней после дня их официального опубликования;

приказы ФНС об утверждении или изменении форм и форматов налоговой отчетности вступают в силу не ранее чем через два месяца со дня их официального опубликования.

При этом на нормативно-правовые акты Правительства, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ и местного самоуправления распространяются особые правила введения в действие, предусмотренные статьей 5 НК РФ.

Исключением из этих правил является порядок введения в действие актов налогового законодательства, которые улучшают положение налогоплательщиков. Они могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования.

Кроме того, порядок введения в действие законов и нормативно-правовых актов, которые регулируют налоговые правоотношения, связан с принятием законов (решений) о бюджетах различных уровней. Если документ, меняющий налоговое законодательство, принят после того, как закон (решение) о бюджете на очередной финансовый год был внесен на рассмотрение в Госдуму (региональный или местный орган представительной власти), то этот документ вступает в силу не раньше 1 января года, следующего за очередным финансовым годом.

Акты налогового законодательства могут распространяться как на правоотношения, возникающие после их вступления в силу (не иметь обратной силы), так и на правоотношения, возникшие до этого момента (иметь обратную силу).

Обратную силу всегда имеют акты налогового законодательства, которые:

- устраняют или смягчают ответственность за налоговые правонарушения;

- устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков и плательщиков страховых взносов.

Обратную силу могут иметь акты налогового законодательства, в которых это прямо предусмотрено.

Это акты:

- отменяющие налоги, сборы, страховые взносы;

- снижающие ставки налогов и сборов, тарифы страховых взносов;

- улучшающие положение налогоплательщиков и плательщиков страховых взносов.

Обратной силы не имеют акты налогового законодательства, которые:

- устанавливают новые налоги, сборы, страховые взносы;

- устанавливают ответственность или дополнительные обязанности;

- повышают налоговые ставки (размеры сборов), тарифы страховых взносов;

- ухудшают положение налогоплательщиков и плательщиков страховых взносов.

В таком же порядке действуют во времени и нормативно-правовые акты, принятые уполномоченными органами исполнительной власти.

Сроки в НК РФ установлены:

- календарной датой. Например, срок уплаты НДС у налогоплательщиков – не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим кварталом;

указанием на событие или действие. Например, в течение месяца после того, как организация создала обособленное подразделение, необходимо сообщить об этом в ИФНС головного отделения;

периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями. Например, камеральная проверка охватывает период, за который представлена отчетность.

Когда в конкретной статье НК РФ не уточняется, в каких днях считать срок – календарных или рабочих, следует считать срок в рабочих днях. Например, сроки представления документов на проверку.

Последний день срока, который выпал на выходной, нерабочий праздничный день или нерабочий день, сдвигают на ближайший следующий за ним рабочий день.

До 1 апреля 2020 года в НК РФ не было правил о переносе сроков из-за нерабочих дней, которые не были праздниками. Налогоплательщикам, приостановившим деятельность из-за коронавируса на основании Указа Президента от 25.03.2020 № 206 «Об объявлении в Российской Федерации нерабочих дней», сроки налоговых деклараций и расчетов, которые выпали на 30 или 31 марта 2020 года, Минфин перенес на ближайший рабочий день.

Сроки «до такой-то даты» и «не позднее» равнозначны. И те, и другие обозначают последний день срока. Сроки, которые определены как период до конкретной даты без оговорки «включительно», включают последнюю дату.

2. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

2.1 НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость или НДС – федеральный косвенный налог, который продавец должен предъявить покупателю дополнительно к цене товаров, работ, услуг или имущественных прав.

Порядок его применения регламентируется 21 главой НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2001 года.

Плательщиками НДС являются:

российские организации и предприниматели на общей системе налогообложения или плательщики ЕСХН, которые не освобождены от НДС;

импортеры товаров в Россию независимо от применяемой системы налогообложения;

иностранные организации, которые состоят в России на налоговом учете.

Не признают налогоплательщиками отдельные организации. Они поименованы в п. 3 ст. 143 НК РФ. Например, конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров работ или услуг FIFA, определенные Законом от 07.06.2013 № 108-ФЗ «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года, чемпионата Европы по футболу UEFA 2020 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Платят налог:

те, кто освобожден от НДС, если выставят счет-фактуру с выделенным НДС. Например, упрощенцы или плательщики ЕНВД;

правопреемники реорганизованных организаций в случаях, когда обязаны восстановить НДС.

НДС должны перечислять организации и предприниматели, которые удерживают налог в качестве налогового агента. Например, при покупке металлолома, макулатуры и другого вторсырья, аренде госимущества, операциях с иностранными контрагентами, реализации электронных услуг.

Объектом налогообложения НДС признают:

- реализацию товаров, работ, услуг или имущественных прав на территории России, их безвозмездную передачу;
- передачу товаров, работ, услуг для собственных нужд, если расходы по ним не учитывают при расчете налога на прибыль;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- реализацию электронных услуг;
- получение авансов в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг;
- импорт товаров из стран ЕАЭС или других государств;
- реализацию имущества, которое было учтено по стоимости с учетом входного НДС;
- товарообменные (бартерные) и посреднические операции;
- получение сумм, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров, работ, услуг;
- получение от покупателя векселя, процентов или дисконта по нему в счет оплаты за товары, работы, услуги.

От обязанности платить НДС освобождены те, кто применяет такие специальные режимы, как УСН, ЕНВД или налог на профессиональный доход. Налог также не платят организации и предприниматели на ОСНО или ЕСХН, которые освобождены от НДС, но для этого необходимо подать в инспекцию уведомление об освобождении от налога.

Ряд операций не облагают НДС. *Например*, это операции, которые не признают объектом налогообложения или освобождены от НДС.

По отдельным операциям минимум на год можно отказаться от льгот. Например, это безвозмездная передача товаров в рамках спонсорской помощи. В этом случае входной НДС, связанный с приобретением таких товаров, можно принимать к вычету при соблюдении ряда условий.

Чтобы рассчитать НДС сначала необходимо посчитать налог к начислению. НДС определяют по каждой операции, облагаемой этим налогом по формуле:

$$\text{НДС к начислению} = \text{Налоговая база} \times \text{Ставка НДС} \quad (1)$$

Затем определяют суммы налоговых вычетов и восстановленного НДС. Далее рассчитывают сумму НДС по итогам квартала. Для этого используют формулу:

$$\text{НДС к уплате/возмещению} = \text{НДС к начислению} - \text{НДС, принятый к вычету} + \text{НДС, восстановленный в квартале} \quad (2)$$

Момент определения налоговой базы по товарам (работам, услугам) для расчета НДС - это наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи);
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

То есть начислить НДС к уплате в бюджет необходимо либо в день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), либо в день их оплаты – в зависимости от того, какое из этих событий произошло раньше. *Например*, если организация отгрузила покупателю товары (выполнила для заказчика работы, оказала ему услуги), то по этой операции она должна начислить НДС, даже если оплата от покупателя (заказчика) не поступила.

В таком же порядке необходимо определять налоговую базу и при реализации объектов недвижимости. То есть продавец тоже должен начислить НДС либо на дату получения предоплаты, либо на дату отгрузки. При этом датой отгрузки объекта недвижимости признается дата передачи имущества, указанная в акте или другом передаточном документе.

Налоговую базу определяют по каждой операции. В общем случае **налоговая база** – это выручка от реализации товаров, работ или услуг с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без учета НДС. Но в некоторых случаях определять налоговую базу необходимо в особом порядке.

Налоговую базу умножают на ставку 20, 10, 0 процентов или расчетную ставку 20/120, 10/110 и 16,67 процентов. Ставка зависит от вида операции.

К большинству операций применяют **ставку 20 процентов**. При реализации в России или импорте некоторых социально значимых товаров используют **ставку 10 процентов**. Перечни таких товаров утверждает Правительство.

Нулевая ставка действует при экспорте в страны ЕАЭС или другие государства, международных и транзитных перевозках, операциях *tax free* и других операциях. Нулевую ставку необходимо подтвердить в ИФНС реестрами таможенных деклараций и другими документами.

Начисленный НДС за квартал можно уменьшить на сумму налоговых вычетов. Операции, по которым можно заявить вычет, поименованы в статье 171 НК РФ. *Например*, можно заявить вычеты с авансов, со строительных работ для собственных нужд или при импорте из стран ЕАЭС или других государств.

Чтобы воспользоваться вычетом, в общем случае необходимо соблюсти четыре условия. Например, получить от продавца правильно оформленный счет-фактуру. Но есть ситуации, когда действуют особые условия для вычета. Ряд вычетов можно перенести на следующие кварталы в пределах трех лет.

Принять удержанный НДС к вычету вправе и налоговые агенты.

Если вычеты имеют большой удельный вес, налоговая инспекция может потребовать документы и пояснения, вызвать на комиссию или включить в план выездных проверок.

Налогоплательщики обязаны *восстановить* НДС, который ранее приняли к вычету. Например, восстанавливают НДС при переходе с общей системы

налогообложения на УСН, ЕНВД и патентную систему. Для каждого случая предусмотрен свой способ восстановления.

Положительную разницу между суммами начисленного и восстановленного налога и налоговыми вычетами за квартал необходимо заплатить в бюджет. Сумму НДС по итогам квартала перечисляют в бюджет равными долями в течение следующих трех месяцев. Сроки уплаты – не позднее 25-го числа каждого из этих месяцев. *Например*, налог за III квартал, необходимо перечислить равными долями в сроки не позднее 25 октября, 25 ноября и 25 декабря. Перечислить налог вправе третье лицо.

Налоговые агенты платят налог в те же сроки, но из правила есть исключения.

Отрицательная разница между суммами начисленного и восстановленного налога и налоговыми вычетами за квартал подлежит *возмещению* из бюджета. При этом возмещаемый налог может быть: направлен налоговой инспекцией на погашение задолженности по НДС или другим федеральным налогам; зачтен в счет будущих платежей по НДС или другим федеральным налогам; возвращен на расчетный счет.

Основным документом, на основании которого выставляют НДС и принимают налог к вычету, является *счет-фактура*. На основании счетов-фактур заполняют НДС-регистры, например, *книги покупок и продаж*. Вместо счета-фактуры на реализацию и корректировочного счета-фактуры можно оформлять универсальный передаточный документ (УПД) и универсальный корректировочный документ (УКД).

Выставить счет-фактуру, УПД или УКД необходимо в течение пяти календарных дней. Оформлять счета-фактуры, УПД или УКД можно в электронном виде или на

бумаге. Но если это сделать неправильно, налоговые инспекторы вправе отказать в налоговом вычете.

В зависимости от вида операции и ситуации оформляют: счет-фактуру на реализацию; авансовый счет-фактуру; исправленный счет-фактуру; корректировочный (единый корректировочный) счет-фактуру; сводный счет-фактуру.

Например, исправленный счет-фактуру оформляют, если в первоначальном или корректировочном счете-фактуре допустили техническую ошибку, а корректировочный счет-фактуру – при возврате товаров.

Все плательщики НДС и налоговые агенты обязаны вести *книгу продаж* и *книгу покупок*. Оформлять *журнал учета счетов-фактур* обязаны лишь посредники, если они действуют от своего имени в интересах третьих лиц. Это могут быть агенты, комиссионеры, застройщики или экспедиторы. В книгах продаж, покупок и журнале счетов-фактур отражают данные из выставленных и полученных счетов-фактур.

В книгах продаж и покупок, журнале счетов-фактур необходимо указать код операции. Для каждой операции он свой.

Раздельный учет операций по НДС необходимо вести, например, если реализуют облагаемые и необлагаемые НДС товары или поставляют сырьевые товары на экспорт и внутри России. Раздельный учет можно вести в регистрах бухгалтерского учета или дополнительно создать отдельный регистр. Порядок ведения раздельного учета и другие правила, связанные с НДС, отражают в учетной политике.

Если организация приобретает товары, работы, услуги, имущественные права, которые предназначены

одновременно для операций облагаемых НДС и освобожденных от налогообложения, сумму входного НДС можно принять к вычету. Для этого доля расходов за квартал на приобретение, производство или реализацию товаров, работ, услуг или имущественных прав, реализация которых освобождена от НДС, не должна превышать 5 процентов.

Возможность применять *правило 5 процентов* и методику расчета доли расходов отражают в учетной политике. Раздельный учет облагаемых НДС и освобожденных от налогообложения операций ведется независимо от того, какой процент составляет доля расходов.

Подавать *налоговую декларацию по НДС* обязаны: российские организации и предприниматели - плательщики НДС;

иностранные организации, которые или через которых реализуют в России электронные услуги;

налоговые агенты – плательщики НДС;

налоговые агенты – неплательщики НДС;

налоговые агенты – покупатели металлолома, макулатуры и другого вторсырья;

импортеры товаров из стран ЕАЭС; участники, которые ведут общие дела по договору простого товарищества;

правопреемники реорганизованных организаций в случаях, когда обязаны восстановить НДС.

Представлять декларацию также должны те, кто применяет специальный режим, освобожден от НДС или реализует не подлежащие налогообложению товары, работы и услуги, но выставили контрагенту счет-фактуру с

выделенным налогом. Например, организации на упрощенной системе налогообложения.

Декларацию по НДС необходимо сдать не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Действуют три формы деклараций по НДС. Основной считают форму, утвержденную приказом ФНС от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558. Две другие формы предназначены для импортеров из стран ЕАЭС и иностранных организаций, которые оказывают электронные услуги.

Подают декларацию по НДС только в *электронном виде* за исключением двух случаев.

Уточненную декларацию по НДС подают за те кварталы, в которых были допущены ошибки, исказившие налоговую базу. Если определить эти кварталы невозможно, необходимо скорректировать налоговые обязательства квартала, в котором обнаружена ошибка. В квартале обнаружения ошибки также можно корректировать налоговые обязательства, если ошибка повлекла за собой переплату по НДС. *Уточненную декларацию по НДС* сдают на бланках, которые действовали в кварталах, за которые вносятся изменения.

Обязанность отчитываться в ИФНС не зависит от того, были ли в течение квартала объекты обложения по НДС или нет. Поэтому когда не ведется деятельность, необходимо подать *нулевую декларацию по НДС*.

Вместо *нулевой декларации* можно подать *единую упрощенную налоговую декларацию*. Чтобы отчитаться по упрощенной форме, должны быть выполнены два условия:

не возникало объектов налогообложения по тем налогам, плательщиками которых является организация или предприниматель;

не было движения денежных средств на расчетных счетах и в кассе.

По общему правилу *камеральная проверка* деклараций по НДС длится два месяца. Если инспекция обнаружит нарушения налогового законодательства, двухмесячный срок может быть продлен до трех месяцев.

Налоговые инспекторы при камеральной проверке вправе запросить пояснения, если обнаружат в декларации ошибки и нестыковки. Например: разрывы по НДС; ошибки и расхождения внутри декларации; неправильные коды видов операций в книгах продаж или покупок; расхождения с декларацией по налогу на прибыль.

Пояснения направляют только в *электронном виде*, если обязаны подавать электронные декларации по НДС. Иначе налоговые инспекторы сочтут, что пояснения не представлены и оштрафуют.

2.2 АКЦИЗЫ

Начиная с 2001 года, порядок применения акцизов регламентируется 22 главой НК РФ «Акцизы».

По общему правилу реализация подакцизных товаров на территории России облагается *акцизом*, если товары реализуют их производители.

Товары считают *реализованными*, если право собственности на них перешло от продавца к покупателю.

Для расчета акцизов к реализации приравнивают:

безвозмездную передачу права собственности на подакцизные товары или использование подакцизных товаров в качестве натуральной оплаты;

недостачу подакцизных товаров, размер которой превышает нормы естественной убыли.

Производитель подакцизных товаров начисляет акциз:

при оптовой реализации – в день отгрузки (передачи) подакцизного товара покупателю (получателю);

розничной реализации – в день передачи товаров подразделению, которое занимается розничной торговлей;

недостаче товаров – в день, когда обнаружили недостачу. Акциз начисляют только на то количество недостающего товара, которое превышает нормы естественной убыли;

передаче подакцизных товаров, изготовленных из давальческого сырья, – в день, когда подписали акт приема-передачи таких товаров.

Налогоплательщиками акциза признаются:

организации;

индивидуальные предприниматели;

лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС, определяемые в соответствии с правом ЕАЭС и законодательством РФ о таможенном деле.

Организации и иные лица, указанные в статье 179 НК РФ, признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с главой 22 НК РФ.

Перечень подакцизных товаров:

этиловый спирт;

спиртосодержащая продукция;

алкогольная продукция;

табачная продукция;

автомобили легковые; мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

автомобильный бензин;

дизельное топливо;

моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
прямогонный бензин;
средние дистилляты;
бензол, параксилол, ортоксилол; авиационный керосин;
природный газ;
электронные системы доставки никотина; жидкости для электронных систем доставки никотина;
табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания.

В целях главы 22 НК РФ *не рассматриваются* как подакцизные товары следующие товары:

лекарственные средства;
препараты ветеринарного назначения;
парфюмерно-косметическая продукция;
подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти;

виноматериалы, виноградное сусло, иное фруктовое сусло, пивное сусло.

Акциз начисляют по всем операциям, дата реализации (передачи) которых относится к текущему месяцу.

После определения *момента начисления* акциза определяют *ставку* акциза по реализованному (переданному) товару. Это связано с тем, что *порядок определения налоговой базы* зависит от вида налоговых

ставок, установленных для различных подакцизных товаров.

Налоговым законодательством предусмотрены четыре вида ставок акциза:

- *твердые или специфические* – в рублях на единицу измерения объема реализованного (переданного) подакцизного товара;
- *адвалорные* – в процентах от цены (стоимости) реализованных (переданных) подакцизных товаров;
- *комбинированные* – одновременно включающие в себя как твердые, так и адвалорные налоговые ставки;
- *расчетные*, которые плательщики определяют самостоятельно исходя из базовой величины и поправочных коэффициентов.

В настоящее время применяются только три вида налоговых ставок:

- *комбинированные* – установлены в отношении сигарет и папирос;
- *расчетные* – действуют с 2019 года и установлены в отношении некоторых нефтепродуктов;
- *твердые или специфические* – установлены в отношении остальных подакцизных товаров.

Ставку акциза определяют на основании положений статьи 193 НК РФ.

После того как ставка акциза определена, рассчитывают *налоговую базу* по каждому виду подакцизных товаров. В настоящее время для всех подакцизных товаров (кроме табачных изделий) *налоговая база* определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении.

При этом объем реализованных подакцизных товаров следует рассчитывать в тех единицах измерения, которые указаны в ставке акциза.

Если организация реализует товары одного вида, но с разными ставками акциза, налоговую базу определяют отдельно по каждому подвиду реализуемой (передаваемой) продукции, применительно к каждой ставке. Для этого необходимо вести отдельный учет. Если ведение такого учета невозможно, всю реализуемую (переданную) продукцию облагают по единой ставке налога. Определить ее необходимо исходя из *максимальной ставки* акциза, предусмотренной для данного вида товаров.

После того как *налоговая база* определена, рассчитывают сумму акциза.

При реализации (передаче) подакцизных товаров, для которых установлена *твердая ставка*, акциз рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма} \\ \text{акциза} \\ \text{(ставка} \\ \text{твердая)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Объем реализованных товаров} \\ \text{(в единицах измерения,} \\ \text{указанных в ставке акциза)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка акциза} \\ \text{на единицу} \\ \text{измерения} \\ \text{акциза} \end{array} \quad (3)$$

Чтобы рассчитать сумму акциза, которая подлежит уплате в бюджет, необходимо определить начисленную сумму акциза и сумму вычета.

Сумму начисленного акциза рассчитывают по каждой операции и по каждому виду налоговой ставки по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Акциз к} \\ \text{начислению} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка} \\ \text{акциза} \end{array} \quad (4)$$

Порядок определения налоговой базы зависит от вида налоговых ставок, установленных для различных подакцизных товаров.

Общую сумму начисленного акциза определяют по всем операциям, дата совершения которых относится к текущему *налоговому периоду – месяцу*.

При этом используют формулу:

$$\text{Акциз к начислению} = \text{Сумма акциза, рассчитанная по твердой ставке} + \text{Сумма акциза, рассчитанная по комбинированной ставке} \quad (5)$$

Общую сумму налога организация может уменьшить на сумму акциза, принятую к вычету.

Сумму акциза к уплате в бюджет рассчитывают по формуле:

$$\text{Акциз к уплате} = \text{Акциз к начислению} - \text{Акциз, принятый к вычету} \quad (6)$$

По общему правилу исчисленную сумму акциза необходимо перечислить в бюджет не *позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом*.

Из этого правила есть исключения. При совершении определенных операций платить акциз необходимо в более поздние сроки.

1. Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным налоговым периодом, должны платить акциз организации, которые (при наличии соответствующих свидетельств) совершают операции с прямым бензином (бензолом, параксилолом, ортоксиолом, авиационным керосином), денатурированным этиловым спиртом и со средними дистиллятами. Например, организация, которая занимается переработкой прямогонного бензина и имеет свидетельство на производство продукции нефтехимии, акциз, исчисленный за март, перечисляет в бюджет не позднее 25 июня.

2. По операциям, перечисленным ниже, акциз необходимо платить не позднее 25-го числа шестого месяца, следующего за налоговым периодом, в котором эти операции были совершены:

2.1. Реализация на территории России иностранным компаниям средних дистиллятов:

- российскими организациями, включенными в реестр поставщиков бункерного топлива;
- российскими организациями, имеющими лицензию на ведение погрузочно-разгрузочной деятельности (применительно к опасным грузам на железнодорожном транспорте, внутреннем водном транспорте, в морских портах);
- российскими организациями, которые используют объекты для бункеровки (заправки) водных судов на основании договоров с компаниями, включенными в реестр поставщиков бункерного топлива.

2.2. Реализация за пределы России средних дистиллятов, приобретенных в собственность и помещенных под таможенную процедуру экспорта. При этом покупателями данного товара являются иностранные компании, которые:

- заключили договоры с российской организацией – владельцем лицензии на пользование участком недр континентального шельфа РФ или с исполнителем, привлеченным пользователем недр для создания, эксплуатации, использования установок, сооружений, указанных в пп. 2 п. 1 ст. 179.5 НК РФ;
- на основании данных договоров выполняют работы (оказывают услуги), связанные с геологическим изучением, разведкой и (или) добычей углеводородного сырья на континентальном шельфе РФ.

Если организация совершает операции с разными сроками уплаты акциза и ведет отдельный учет данных операций, сумму акциза по каждому виду операций перечислите отдельно в установленные Налоговым кодексом РФ сроки.

Если 25-е число попадает на нерабочий день, то акциз необходимо заплатить не позднее первого рабочего дня, следующего за нерабочим.

Из этого правила есть *исключение* – уплата налога по уточненным декларациям. Если в результате ошибки налоговая база по акцизу была занижена, перед подачей уточненных деклараций за эти периоды необходимо уплатить полную сумму *доначисленного* налога и пени за весь период просрочки.

Если акциз перечислен в бюджет позже установленных сроков, то налоговая инспекция может начислить организации пени. Если неуплата (неполная уплата) налога выявлена по результатам проверки, организация может быть привлечена к налоговой, административной, а в некоторых случаях к уголовной ответственности.

По общему правилу акциз необходимо платить по месту производства подакцизного товара. Однако из этого правила есть исключения. Они касаются некоторых операций, перечисленных в п. 4 ст. 204 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает сумму начисленного акциза, налог в этом налоговом периоде не уплачивают.

Указанная сумма акциза может быть использована для зачета в счет погашения задолженности налогоплательщика перед бюджетом или возвращена организации в порядке, предусмотренном ст. 203 НК РФ.

Обязаны перечислить авансовый платеж по акцизу производители алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции. Его перечисляют до момента:

- приобретения этилового (в т. ч. этилового спирта-сырца) спирта, произведенного на территории России;
- передачи в структуре одной организации произведенного этилового спирта для дальнейшего производства алкогольной, подакцизной спиртосодержащей продукции или передачи этилового спирта-сырца для производства ректификованного этилового спирта, используемого организацией для производства алкогольной, подакцизной спиртосодержащей продукции.

Дату реализации или передачи подакцизных товаров определяют как день отгрузки товаров покупателю или их передачи структурному подразделению.

Порядок и сроки уплаты авансового платежа акциза, условия освобождения от его уплаты установлены 204 статьей НК РФ.

Сумма авансового платежа акциза не учитывается в стоимости алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции и подлежит вычету в пределах суммы акциза, рассчитанной с фактически использованных подакцизных товаров.

Сумму авансового платежа акциза рассчитывают исходя из общего объема закупаемого или передаваемого внутри организации спирта и соответствующей ставки акциза. При этом ставку акциза определяют:

- либо на дату перечисления авансового платежа;

- либо на дату представления банковской гарантии (если организация освобождена от авансового платежа).

Авансовый платеж акциза следует перечислить не позднее *15-го числа текущего месяца (налогового периода)* исходя из общего объема спирта, закупка или передача которого будет осуществляться организацией в следующем месяце.

После уплаты авансового платежа акциза организация обязана не позднее *18-го числа текущего месяца* представить в налоговый орган по месту учета следующие документы:

- копию платежного документа подтверждающего перечисление денежных средств в счет уплаты суммы авансового платежа акциза с указанием в графе «Назначение платежа» слов «Авансовый платеж акциза»;

- копию выписки банка для подтверждения списания указанных средств с расчетного счета производителя алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции;

- извещение об уплате авансового платежа акциза в четырех экземплярах (один из них в электронном виде).

Не позднее, чем за три дня до дня закупки этилового или коньячного спирта один экземпляр извещения с отметкой налогового органа покупатель спирта передает продавцу. Второй экземпляр остается у покупателя. Третий экземпляр и электронный экземпляр хранятся в налоговой инспекции.

От уплаты акцизов освобождают производителей подакцизных товаров по следующим операциям:

1) при передаче подакцизных товаров между подразделениями организации для последующего использования в производстве других подакцизных товаров. По общему правилу освобождение не применяется при передаче этилового спирта для производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции. Однако это правило не распространяется на ситуации, когда:

- этиловый спирт передают для производства косметики в металлической аэрозольной упаковке;
- передают этиловый спирт ректифицированный, произведенный из спирта-сырца;
- передают дистиллят (винный, виноградный, плодовый, коньячный, кальвадосный, висковой) для выдержки, купажирования и дальнейшего производства алкогольной продукции;

2) при вывозе подакцизных товаров за рубеж в соответствии с таможенной процедурой экспорта (в т. ч. при возврате товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику или по его указанию при реализации другим лицам) или при ввозе в портовую особую экономическую зону РФ с остальной части ее территорий;

3) при первичной реализации (передаче) конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, подлежащих обращению в государственную (муниципальную) собственность.

Чтобы воспользоваться освобождением, необходимо выполнить некоторые обязательные условия. В частности, требуется вести отдельный учет любых освобождаемых от налогообложения подакцизных товаров.

Чтобы подтвердить право на освобождение от акциза при экспорте подакцизных товаров, в налоговую инспекцию достаточно направить реестр таможенных деклараций, перевозочных и товаросопроводительных документов. Реестр необходимо передать в инспекцию в электронной форме по ТКС. Копии самих документов, включенных в реестр, необходимо будет подать только по требованию инспекции. Такое требование поступит экспортеру, если в реестре инспекция обнаружит какие-либо несоответствия или неподтвержденные данные. Срок для отправки копий документов – 20 календарных дней с даты получения требования. Если в этот срок документы не представить, экспортер лишится права на освобождение от акциза.

В отношении операций, связанных с вывозом подакцизных товаров за рубеж в режимах экспорта и реэкспорта, дополнительно требуется банковская гарантия. Ее необходимо представить в налоговую инспекцию одновременно с декларацией по акцизам. В общем случае сделать это необходимо не позднее 25-го числа месяца, следующего за тем, в котором операции были проведены. В отношении операций с денатурированным спиртом и прямогонным бензином банковскую гарантию необходимо представить не позднее 25-го числа третьего месяца после совершения операций.

Банковская гарантия должна соответствовать нескольким критериям:

- предоставить ее должен банк РФ, включенный в перечень, утвержденный Минфином;
- она должна быть безотзывной и непередаваемой;

- она должна предусматривать обязанность банка уплатить акциз, если организация своевременно не представит в налоговую инспекцию документы, подтверждающие факт совершения операции;
- она должна покрывать всю сумму обязательства по уплате акциза;
- срок действия гарантии не должен быть менее 10 месяцев со дня истечения установленного срока уплаты акциза.

Банковскую гарантию можно подать в ИФНС и в электронном виде.

Производители алкогольной или другой подакцизной спиртосодержащей продукции могут получить освобождение не только от уплаты акциза, но и от уплаты авансовых платежей по акцизу. Для этого достаточно представить одну банковскую гарантию.

Если организации производят и продают алкоголь или подакцизную спиртосодержащую продукцию в России, можно не платить авансы по акцизу с закупок этилового спирта, представив банковскую гарантию на семь месяцев, с закупок коньячного дистиллята – на 10 месяцев.

Расчетный срок истекает в месяце, на который пришелся 100-й день после месяца закупки спирта. По коньячному дистилляту этот срок истекает в месяце, на который пришелся 190-й день после месяца закупки.

Если организации производят и продают алкоголь или подакцизную спиртосодержащую продукцию на экспорт, минимальный срок банковской гарантии для освобождения от уплаты авансов – 12 месяцев, а расчетный срок истекает в месяце, на который пришелся 250-й день после месяца закупки.

Чтобы получить освобождение от уплаты акциза и авансов по нему производитель алкогольной или другой подакцизной спиртосодержащей продукции должен подать в налоговую инспекцию по месту учета не позднее 18-го числа текущего месяца:

- банковскую гарантию;
- извещение об освобождении от уплаты авансового платежа акциза в четырех экземплярах (один из них в электронном виде).

Не позднее, чем за три дня до дня закупки этилового или коньячного спирта (дистиллята) один экземпляр извещения с отметкой налогового органа покупатель спирта передает продавцу. Второй экземпляр остается у покупателя. Третий и электронный экземпляры хранятся в налоговом органе.

В случае освобождения от уплаты аванса по акцизу налог с реализованной в течение истекшего месяца алкогольной и спиртосодержащей продукции платят в общеустановленном порядке.

Банковская гарантия, которую предоставил производитель алкогольной или другой подакцизной спиртосодержащей продукции, может не покрыть долг перед бюджетом по акцизу. В этом случае необходимо заплатить в бюджет разницу не позднее 25-го числа после месяца, в котором истек расчетный срок.

Как считать объем реализованного алкоголя или другой подакцизной спиртосодержащей продукции, необходимо прописать в учетной политике

Особенности определения *налоговой базы* установлены для двух видов табачных изделий:

- табак для кальянов;
- сигареты и папиросы.

При реализации табака для кальянов после 31 мая 2019 года налоговую базу определяют с учетом данных, указанных на упаковке. Возможны два варианта:

1. На упаковке есть информация о массе табачного сырья в кальянной смеси. В этом случае налоговая база равна массе табачного сырья, но не менее 20 процентов от массы кальянной смеси.

2. На упаковке нет информации о массе табачного сырья в кальянной смеси. В такой ситуации налоговая база равна массе кальянной смеси.

При реализации сигарет и папирос *налоговая база* состоит из двух частей и определяется как:

- объем реализованных (переданных) товаров в натуральном выражении — для применения твердой налоговой ставки;
- расчетная стоимость этих товаров — для применения адвалорной налоговой ставки.

Для определения расчетной стоимости сигарет или папирос используют следующую формулу:

$$\begin{array}{lcl}
 \text{Расчетная} & & \text{Максимальная} \\
 \text{стоимость} & & \text{розничная цена,} \\
 \text{реализованных} & = & \text{указанная на} \\
 \text{(переданных)} & & \text{пачке сигарет или} \\
 \text{товаров} & & \text{папирос}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Количество} \\
 \text{сигарет или} \\
 \text{папирос,} \\
 \text{реализованных} \\
 \text{или переданных за} \\
 \text{налоговый период} \\
 \text{(в пачках)}
 \end{array}
 \quad (7)$$

Организация не вправе продавать табачную продукцию по цене ниже *минимальной розничной* цены и выше *максимальной*.

Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой пачка сигарет или папирос не может быть реализована конечным потребителям. Эта цена должна быть указана на пачке.

Максимальная розничная цена устанавливается производителем самостоятельно отдельно по каждой марке (наименованию) сигарет и папирос. Следовательно, по приведенной формуле необходимо определить расчетную стоимость по каждой марке (каждому наименованию) реализованных сигарет или папирос.

Информация производителей о максимальных розничных ценах на табачные изделия опубликована на официальном сайте ФНС.

Минимальная розничная цена составляет 75 *процентов* от максимальной розничной цены, установленной производителем.

Для установления минимальной и максимальной розничной цены производитель должен подать в налоговую инспекцию по месту учета (таможенный орган по месту декларирования) уведомление о минимальных и максимальных розничных ценах на табачные изделия.

Подать уведомление необходимо не позднее, чем за 10 календарных дней до начала налогового периода, начиная с которого указанные в уведомлении максимальные розничные цены будут наноситься на упаковку.

Организация имеет право изменить максимальную розничную цену сигарет или папирос. Для этого необходимо подать новое уведомление. Указанные в нем максимальные розничные цены должны указываться на пачках с первого числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, но не ранее истечения минимального срока действия предыдущего уведомления. Новое уведомление также подают не позднее, чем за 10 календарных дней до начала налогового периода.

Минимальный срок действия уведомления – один календарный месяц. Например, организация подала уведомление в апреле – с максимальными розничными ценами, которые планирует применять начиная с мая. В мае она решила изменить максимальные розничные цены и подала в налоговую инспекцию новое уведомление. Указанные в нем цены будут действовать, начиная с июня. А до конца мая организация обязана применять цены из предыдущего уведомления. Задним числом уточнить указанные в нем цены нельзя.

Если организация к началу месяца, с которого на пачки наносятся новые максимальные розничные цены, имеет нереализованные остатки сигарет, то может возникнуть ситуация, когда в течение налогового периода реализуются табачные изделия одного наименования с разными максимальными розничными ценами. В таком случае расчетная стоимость определяется в отношении каждой максимальной розничной цены.

Как рассчитать акциз при реализации сигарет и папирос, зависит от того, какая цена указана на их упаковке.

При реализации (передаче) сигарет или папирос акциз рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма акциза} \\ \text{(ставка} \\ \text{комбинированна} \\ \text{я)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Сумма акциза,} \\ \text{рассчитанная по} \\ \text{твердой ставке} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Сумма} \\ \text{акциза,} \\ \text{рассчитанна} \\ \text{я по} \\ \text{адвалорной} \\ \text{ставке} \end{array} \quad (8)$$

Сумму акциза по *адвалорной ставке* рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма акциза (адвалорная} \\ \text{составляющая акциза при} \\ \text{комбинированной ставке)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Расчетная стоимость} \\ \text{реализованных} \\ \text{(переданных) товаров} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка} \\ \text{акциза} \end{array} \quad (9)$$

Сумму акциза, рассчитанную таким образом, необходимо сравнить с минимальной суммой акциза. Минимальная сумма заложена в ставке налога. Уплатить в бюджет необходимо большую из указанных сумм.

Коэффициент Т рассчитывают по всем видам табачных изделий в совокупности. Чтобы определить среднемесячный совокупный объем подакцизных товаров, реализованных в прошлом году, общий объем проданных табачных изделий за год необходимо разделить на 12. Когда рассчитывают совокупный и среднемесячный объем реализации, необходимо учитывать и реализацию на экспорт. Объемы реализации за прошлый год присоединенной компании не включают в расчеты.

При расчете акциза в период с 1 сентября по 31 декабря производители сигарет, папирос, сигарилл, биди, кретека ежегодно применяют коэффициент Т. Значение коэффициента Т рассчитывают по формуле:

$$K_{\text{т}} = 1 + \frac{0,3}{3} \times \left(\frac{\text{Совокупный объем табачных изделий, реализованных за месяц}}{\text{Среднемесячный совокупный объем табачных изделий, реализованных в прошлом году}} - 1 \right) : \frac{\text{Совокупный объем табачных изделий, реализованных за месяц}}{\text{Среднемесячный совокупный объем табачных изделий, реализованных в прошлом году}} \quad (10)$$

Значение коэффициента Т округляют до второго знака после запятой. Если совокупный объем табачных изделий, реализованных в отчетном месяце, меньше среднемесячного показателя за прошлый год, значение коэффициента Т равно 1. На коэффициент Т умножают суммы акцизов за сентябрь, октябрь, ноябрь и декабрь.

2.3 ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Государственная пошлина является *федеральным сбором* и представляет собой плату, взимаемую с граждан или юридических лиц при обращении в государственные органы за совершением каких-либо юридически значимых действий. Следует отметить, что эти юридически значимые действия перечислены законодательством; по каждому из них установлен свой размер госпошлины - он и только он является платой за необходимое гражданину или организации действие.

Государственная пошлина установлена и регулируется главой 25.3 НК РФ. Она относится к федеральным налогам, то есть органы власти в регионах не имеют права на своем уровне устанавливать какие-либо нормы, касающиеся госпошлины.

Госпошлину платят организации, которые обратились за совершением юридически значимых действий или проиграли судебные споры в качестве ответчиков, если истцы освобождены от уплаты госпошлины.

Организации и граждане должны платить госпошлину:

- если обращаются в суды;
- участвуют в судебных процессах в качестве ответчика;
- обращаются к нотариусу или в загсы;
- получают гражданство России, въезжают и выезжают из России;
- регистрируют программы для ЭВМ, баз данных и топологии интегральных микросхем;

- обращаются в государственные учреждения в сфере производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней;

- обращаются за государственной регистрацией, лицензией, разрешением.

Госпошлину необходимо платить, если вносятся изменения в договор аренды сроком более года или регистрируется дополнительное соглашение к нему. При расторжении договора госпошлину платить не нужно.

Договоры аренды, заключенные сроком на один год и более, подлежат обязательной регистрации. Изменения к договору должны быть составлены в той же форме, что и сам договор.

Дополнительные соглашения к договору аренды также должны быть зарегистрированы. За эту процедуру уплачивается госпошлина. При регистрации дополнительного соглашения в Едином государственном реестре прав уточняют некоторые записи. Существенного изменения объекта аренды или перехода прав при этом не происходит. Поэтому размер пошлины составляет для организаций – 1000 руб., для граждан – 350 руб.

За регистрацию соглашения о расторжении договора, а также за погашение регистрационной записи о расторжении госпошлину платить не нужно. Ведь аренда – это ограничение прав собственника. А за регистрацию прекращения ограничений прав на недвижимое имущество госпошлину не взимают.

Госпошлину платить не нужно, если подается заявление в суд о приостановлении исполнительного производства. Перечень случаев, в которых необходимо платить госпошлину при подаче заявления в суды общей юрисдикции, ограничен. Подача заявления о

приостановлении исполнительного производства в этот перечень не входит.

Госпошлину должен платить распространитель рекламы. Ведь именно он распространяет рекламу и является собственником рекламной конструкции.

Устанавливать рекламный щит можно на основании разрешения. За выдачу такого разрешения рекламораспространитель должен заплатить госпошлину в размере 5000 руб.

Рекламодатель должен заплатить госпошлину в единственном случае: если он одновременно является и распространителем рекламы.

Госпошлину не нужно платить при уведомлении налоговой инспекции об изменениях, которые не вносятся в учредительные документы. Например, при смене руководителя организации. Руководитель организации назначается на должность и освобождается от должности по решению:

- общего собрания участников или акционеров – в коммерческих организациях;
- органа исполнительной власти – в государственных учреждениях.

Выписки из решений о назначении руководителей в состав учредительных документов не входят. Следовательно, обязанность по уплате госпошлины у организации не возникает. Платить госпошлину необходимо только в том случае, если вносятся изменения в учредительные документы.

Организации платят госпошлину, когда обращаются в суд, к нотариусу, в другие органы для регистрации юридически значимых действий.

В зависимости от вида действий, за совершение которых взимается госпошлина, глава 25.3 НК РФ устанавливает разные размеры этого сбора. В частности, различные ставки госпошлины предусмотрены:

- при обращении в суды общей юрисдикции и мировые суды, арбитражные суды, Конституционный суд РФ и конституционные (уставные) суды субъектов РФ;
- при обращении к нотариусу (должностному лицу, совершающему нотариальные действия);
- при регистрации актов гражданского состояния;
- при регистрации программ для ЭВМ, баз данных и топологии интегральных микросхем;
- при приобретении (выходе из) гражданства России, при въезде в Россию и выезде из России;
- при обращении в органы пробирного надзора;
- при осуществлении государственной регистрации и совершении других юридически значимых действий.

По общему правилу госпошлину платит заявитель. Однако в некоторых случаях организации освобождаются от уплаты госпошлины.

Если за совершением действия, требующего уплаты госпошлины, обратились несколько организаций (граждан), не имеющих права на льготы, они должны заплатить госпошлину в равных долях. Если кто-то из них освобожден от уплаты госпошлины, ее размер уменьшается пропорционально количеству лиц, пользующихся льготой. При этом оставшуюся сумму госпошлины должны заплатить организации или граждане-заявители, не освобожденные от уплаты этого сбора.

Организация перечисляет госпошлину от своего имени или через третьих лиц.

При госрегистрации организации госпошлину должен заплатить учредитель – гражданин, который подает документы на регистрацию. В противном случае налоговая инспекция вправе отказать в регистрации. Госпошлина за регистрацию организации должна быть уплачена до ее создания. При этом госорганы освобождены от уплаты госпошлины за регистрацию организаций.

Госпошлину необходимо перечислить в бюджет по местонахождению юридически значимого действия. Например, если организация приобрела недвижимость, то госпошлину за регистрацию прав на недвижимое имущество необходимо заплатить в ИФНС по месту регистрации приобретенного объекта.

Сведения о платежных реквизитах для уплаты госпошлины размещаются на стендах в территориальных подразделениях Росреестра, в налоговых инспекциях, управлениях миграционной службы, и т. д.

Помимо налоговой службы, администраторами доходов бюджета могут быть другие органы государственной власти. Например, при уплате госпошлины за совершение действий, связанных с лицензированием. В некоторых случаях администраторов определяют региональные или местные органы власти, например, при уплате госпошлины за совершение нотариальных действий.

Госпошлину платят перед обращением за совершением юридически значимых действий, например, перед регистрацией организации или прав на объект недвижимости. Чтобы подтвердить уплату госпошлины, заявитель вместе с другими документами подает соответствующую платежку или квитанцию. Поэтому

суммы госпошлины за каждое юридически значимое действие следует перечислять отдельным документом.

Срок уплаты госпошлины зависит от вида действий, за совершение которых взимается этот сбор. Плательщики перечисляют госпошлину в бюджет, когда обращаются в суды или совершают нотариальные и другие юридически значимые действия.

Когда истец обращается в суд, госпошлину уплачивает до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы. Однако в некоторых случаях срок уплаты госпошлины бывает другим:

- если сбор платит ответчик, уплатит госпошлину в 10-дневный срок со дня вступления в силу решения суда;
- если истец увеличит сумму иска во время суда, то недостающую сумму госпошлины необходимо доплатить в течение 10 дней с момента вступления решения суда в законную силу.

С учетом имущественного положения плательщика суды могут отсрочить уплату, предоставить рассрочку по уплате госпошлины или освободить от ее уплаты.

Порядок предоставления отсрочки и рассрочки установлен ст. 333.41 НК РФ. Продолжительность отсрочки и рассрочки платежа не может превышать одного года, проценты на сумму госпошлины в этот период не начисляются.

Чтобы получить отсрочку или рассрочку по уплате госпошлины, необходимо подать в мировой суд:

- ходатайство о предоставлении отсрочки или рассрочки;

- документы, которые подтверждают, что имущественное положение организации не позволяет ей уплатить пошлину в установленном размере.

Организация уплачивает госпошлину:

- за обращение к нотариусам государственных нотариальных контор или должностным лицам, выполняющим нотариальные действия, – до нотариальных действий;

- дубликаты документов, копии – до выдачи документов;

- апостиль – до проставления апостиля;

- за федеральные специальные марки и акцизные марки с двухмерным штрихкодом, который содержит идентификатор ЕГАИС для маркировки алкогольной продукции, – после подачи заявления и документов, но до выдачи марок;

- в других случаях – до подачи документов.

Когда организации обращаются за совершением нотариальных и других юридически значимых действий, имеют право на отсрочку или рассрочку по уплате госпошлины.

Продолжительность отсрочки или рассрочки платежа не может превышать одного года, проценты на сумму госпошлины в это время не начисляются.

Решение об изменении сроков уплаты госпошлины принимает ведомство или лицо, уполномоченное совершать юридически значимые действия, за которые взимается госпошлина. Например, решение об изменении сроков уплаты госпошлины за регистрацию прав на объекты недвижимости принимает Росреестр – администратор доходов бюджета по таким операциям.

Чтобы получить отсрочку или рассрочку по госпошлине, в ведомство, уполномоченное совершать юридически значимые действия, необходимо подать:

- заявление;
- пакет документов с обоснованием права на отсрочку или рассрочку;
- обязательство соблюдать условия отсрочки или рассрочки.

Решение отказать или предоставить отсрочку или рассрочку должно быть принято в течение одного месяца со дня получения.

С учетом имущественного положения плательщика суды, мировые судьи могут уменьшить размер госпошлины или отсрочить ее уплату (предоставить рассрочку по уплате).

Размеры госпошлины, установленные статьей 333.24 НК РФ, применяются только при совершении нотариальных действий в помещениях государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти или местного самоуправления. В других случаях размер госпошлины увеличивается в полтора раза. Например, размер госпошлины за удостоверение подписей руководителя и главного бухгалтера в банковской карточке по общему правилу составляет 200 руб. Если же нотариус регистрирует подлинность подписей непосредственно в отделении банка, размер госпошлины составит 300 руб. (200 руб. × 1,5).

Если нотариус заверяет доверенность, то размер госпошлины не зависит от количества лиц, которым эта доверенность выдается. За удостоверение доверенности, выданной нескольким гражданам, госпошлина взыскивается в одинарном размере.

При расчете госпошлины за удостоверение договоров, подлежащих оценке, размер сбора зависит от суммы договора. В некоторых случаях она определяется по согласованию сторон, но не может быть ниже оценочной или инвентаризационной стоимости имущества. Например, в сделках купли-продажи жилых помещений сумма договора не может быть ниже стоимости помещения по данным экспертной оценки или БТИ. В ряде случаев используется рыночная стоимость. Например, при расчете госпошлины за выдачу свидетельств о праве на наследование исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации применяется рыночная стоимость этих прав, определенная специалистом-оценщиком.

Гражданин должен платить госпошлину, если он:

- обращается в суд;
- проиграл как ответчик судебный процесс, истец в котором освобожден от уплаты госпошлины;
- обращается к нотариусу;
- обращается в органы регистрации актов гражданского состояния (ЗАГСы);
- получает гражданство России, выходит из гражданства России, въезжает в Россию или выезжает из России;
- хочет зарегистрировать программу для ЭВМ, базу данных и топологию интегральных микросхем;
- обращается в государственные учреждения в сфере производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней;
- обращается за государственной регистрацией и совершением других юридически значимых действий, перечисленных в ст. 333.32.1 и 333.33 НК РФ.

По общему правилу госпошлину должен заплатить заявитель или заявители. То есть человек, который обращается за совершением юридически значимых действий. Например, при подаче искового заявления в суд или при удостоверении документов у нотариуса.

Из этого правила есть одно *исключение*. Если человек, у которого есть право на льготу, обращается в суд и выигрывает дело, заплатить госпошлину должен будет проигравший ответчик.

В некоторых случаях гражданин может быть освобожден от уплаты госпошлины. Налоговым законодательством предусмотрены льготы в отношении:

- действий по приобретению (выходу из) гражданства России и действий, связанных с въездом в Россию (выездом из России);
- нотариальных действий;
- госрегистрации;
- обращений в суды общей юрисдикции, арбитражные суды, к мировым судьям, в Конституционный суд РФ, конституционные (уставные) суды субъектов РФ;
- госрегистрации актов гражданского состояния;
- регистрации программ для ЭВМ, баз данных и топологии интегральных микросхем;
- ряда других юридически значимых действий.

Также есть льгота для физических лиц, которые пострадали в результате чрезвычайной ситуации. Такие лица освобождены от уплаты госпошлины за выдачу документа взамен утраченного или пришедшего в негодность вследствие такой чрезвычайной ситуации.

2.4 НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Начиная с 1 января 2001 года порядок применения налога на доходы физических лиц регламентируется 23 главой НК РФ «Налог на доходы физических лиц».

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) платят и резиденты, и нерезиденты. Резиденты – с доходов, полученных от источников в России и за ее пределами, нерезиденты – с доходов, полученных от источников в России.

Как правило, НДФЛ должны удержать и заплатить в бюджет налоговые агенты, которые выступают источниками дохода. Но иногда получатель дохода платит налог самостоятельно. В этом случае организация не является налоговым агентом.

Организация *не обязана удерживать* НДФЛ в случаях:

- если выплачивает доход предпринимателю или другому человеку, занимающемуся частной практикой (например, нотариусу, адвокату);
- если выплачивает доход, налог с которого получатели платят самостоятельно.

В остальных случаях организация (обособленное подразделение иностранной организации) признается *налоговым агентом* и обязана удержать налог с получателя дохода. При этом обособленные подразделения иностранных организаций должны исполнять обязанности налоговых агентов независимо от того, имеют они статус постоянных представительств или нет, есть баланс и банковские счета или нет.

Обязанности *налогового агента* организации должны исполнять и в отношении своих сотрудников-иностранцев, у которых есть патенты на ведение трудовой

деятельности в России. При выплате доходов таким сотрудникам организации должны удерживать НДФЛ с зачетом фиксированных сумм налога, уплаченных иностранцами при приобретении патентов.

По доходам, в отношении которых организация признается налоговым агентом, она не вправе возлагать на получателей доходов обязанность самостоятельно рассчитывать и платить НДФЛ. Такая возможность налоговым законодательством не предусмотрена. Ответственность за своевременное и полное перечисление налога в бюджет в этом случае все равно возлагается на налогового агента.

Работодатель, как налоговый агент обязан самостоятельно исчислить, удержать и перечислить НДФЛ с доходов, в отношении которых он является налоговым агентом. Физическое лицо не вправе перейти по таким доходам на самостоятельную уплату налога и подать налоговому агенту заявление, чтобы он не удерживал НДФЛ. Физическое лицо с 2020 года вправе выбрать только способ, как будет перечислять НДФЛ, который должно платить самостоятельно. Например, НДФЛ с доходов, который налоговый агент не смог удержать и перечислить в бюджет.

Физическое лицо, как и раньше вправе перечислить НДФЛ отдельным платежом по уведомлению налоговой инспекции. С 2020 года физическое лицо также вправе заранее добровольно внести единым налоговым платежом сумму в счет исполнения обязанности по уплате НДФЛ. Инспекция автоматически зачтет нужную сумму в счет налога.

За неудержание (неполное удержание) и (или) неперечисление (неполное перечисление) налога

налоговые агенты несут ответственность по ст. 123 НК РФ. За грубое нарушение правил бухгалтерского учета сотрудников организации могут привлечь к административной ответственности. Если неуплата налога привела к преступлению и это доказано, возможно наступление уголовной ответственности.

Налоговая ответственность предусмотрена в виде:

- пеней за каждый день просрочки;
- штрафа в размере 20 процентов от суммы неудержанного (не полностью удержанного) или неперечисленного (не полностью перечисленного) налога.

В каждом конкретном случае виновный в правонарушении устанавливается индивидуально. При этом суды исходят из того, что руководитель отвечает за организацию бухгалтерского учета, а главный бухгалтер – за его правильное ведение и своевременное составление отчетности. Поэтому субъектом такого правонарушения обычно признается главный бухгалтер (бухгалтер с правами главного). Руководитель организации может быть признан виновным:

- если в организации вообще не было главного бухгалтера;
- если ведение учета и расчет налогов были переданы специализированной организации;
- если причиной нарушения стало письменное распоряжение руководителя, с которым главный бухгалтер был не согласен.

Штрафа по НДФЛ можно избежать, если организация докажет, что у нее не было возможности удержать НДФЛ у сотрудника.

С доходов, полученных в рамках предпринимательской деятельности, предприниматель платит НДФЛ самостоятельно. Поэтому удерживать с него налог не нужно.

В документах, на основании которых доход выплачивается предпринимателю, необходимо указать, что выплата производится в связи с осуществлением им предпринимательской деятельности.

При выплате дохода необходимо проверить:

- лист записи в ЕГРИП (свидетельство о регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, если ИП зарегистрирован до 2017 года);
- свидетельство о постановке на учет в налоговой инспекции.

Дело в том, что, если на момент платежа физическое лицо не будет предпринимателем, организации придется выступить налоговым агентом по НДФЛ.

Помимо копии листа записи в ЕГРИП и свидетельства о госрегистрации, статус предпринимателя, которому организация выплатила доход, можно подтвердить также документами, которые он обязан выдавать покупателям при продаже товаров (выполнении работ, оказании услуг): кассовым или товарным чеком, счетом-фактурой, закупочным актом и т. д., содержащими информацию об ОГРНИП и ИНН предпринимателя.

Перечень доходов, с которых граждане, не зарегистрированные в качестве предпринимателей, обязаны самостоятельно платить НДФЛ, установлен п. 1 ст. 228 НК РФ.

Прежде чем рассчитать НДФЛ, необходимо определить налогооблагаемые и необлагаемые доходы,

проверить, есть ли право на налоговые вычеты, определить ставку. После этого рассчитывают налог.

Налоговую базу по НДФЛ необходимо рассчитывать отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные ставки.

Если доходы (кроме дивидендов) облагаются по ставке **13 процентов**, налоговую базу рассчитывают нарастающим итогом ежемесячно:

$$\begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база по} \\ \text{НДФЛ с} \\ \text{начала} \\ \text{года по} \\ \text{текущий} \\ \text{месяц} \\ \text{включител} \\ \text{ьно} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Доходы,} \\ \text{полученные} \\ \text{сотрудником с} \\ \text{начала года по} \\ \text{текущий} \\ \text{месяц} \\ \text{включительно} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Доходы,} \\ \text{не} \\ \text{облагаем} \\ \text{ые} \\ \text{НДФЛ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Налоговые} \\ \text{вычеты} \\ \text{(стандартные,} \\ \text{имущественные} \\ \text{,} \\ \text{профессиональ} \\ \text{ные,} \\ \text{социальные)} \end{array} \quad (11)$$

Если сумма налоговых вычетов за год больше суммы доходов, полученных за этот период, *налоговая база* равна нулю. На следующий год разницу между суммой дохода и суммой налоговых вычетов не переносят. *Исключение* – вычет на строительство или приобретение жилья.

Такой порядок определения налоговой базы для НДФЛ по ставке 13 процентов предусмотрен п. 3 ст. 210 НК РФ.

НДФЛ по *ставке 13 процентов* рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{НДФЛ,} \\ \text{удерживаем} \\ \text{ый по ставке} \\ \text{13\%} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая база по} \\ \text{НДФЛ с начала года} \\ \text{по текущий месяц} \\ \text{включительно} \end{array} \times 13\% - \begin{array}{l} \text{НДФЛ, удержанный с} \\ \text{начала года по} \\ \text{предыдущий месяц} \\ \text{включительно} \end{array} \quad (12)$$

Если доходы облагаются НДФЛ по *ставке 9, 30 или 35 процентов*, налоговую базу рассчитывают по формуле:

$$\text{Налоговая база по НДФЛ} = \text{Доходы} - \text{Доходы, не подлежащие налогообложению} \quad (13)$$

НДФЛ, удерживаемый по *ставке 9, 30 или 35 процентов*, рассчитывают с каждой выплаты (т. е. не нарастающим итогом). Это правило применяют в том числе и к регулярным выплатам нерезидентам, а также к доходам от долевого участия в организации. Налог рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{НДФЛ,} \\ \text{удерживаемый по} \\ \text{ставке 9\%, 30\%} \\ \text{или 35\%} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база по} \\ \text{НДФЛ по} \\ \text{каждой} \\ \text{выплате} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка} \\ \text{налога (9\%,} \\ \text{30\% или} \\ \text{35\%)} \end{array} \quad (14)$$

После того как рассчитали НДФЛ, необходимо удержать и перечислить его в бюджет.

Если у сотрудника есть долг по НДФЛ, необходимо удержать налог с учетом лимита.

НДФЛ удерживают в целых рублях. Если рассчитанная сумма налога будет с копейками, то сумму до 50 коп. отбрасывают, а 50 коп. и более округляют до полного рубля.

При выплате текущей зарплаты или иного денежного дохода НДФЛ, исчисленный с этого дохода, удерживают в полном объеме без каких либо ограничений.

Крайний срок уплаты агентского НДФЛ, который выпал на нерабочие дни с 30 марта по 30 апреля 2020 года, установленные из-за коронавируса COVID-19, переносится.

Из-за коронавируса COVID-19 продлили сроки уплаты налога за 2019 год и авансовых платежей за I квартал и полугодие 2020 года.

Чтобы принять решение, с каких выплат необходимо удерживать НДФЛ, необходимо определить:

- является ли организация налоговым агентом по данному виду выплат;
- какой статус имеет получатель дохода: резидент или нерезидент, а также источник полученного им дохода;
- включен ли данный вид выплат в объект налогообложения.

Объектом налогообложения для *резидентов* являются как доходы, полученные от источников в России, так и доходы, полученные от источников за пределами России.

Объектом налогообложения для *нерезидентов* являются только доходы, полученные от источников в России.

К *доходам от источников в России* относятся:

1. Доходы, полученные от российских организаций и предпринимателей, а также постоянных представительств иностранных организаций в России, в виде:

- дивидендов;
- страховых выплат при наступлении страхового случая;
- пособий, пенсий, стипендий и других аналогичных выплат.

2. Доходы за исполнение трудовых обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу или другое действие, выполненное в России. Для этих выплат фактическое местонахождение источника выплаты дохода значения не имеет. Важно, где человек работал – в России или за рубежом.

Из этого правила есть *исключение*. Доходы руководителей российских организаций и постоянных представительств иностранных компаний, а также членов их совета директоров признаются полученными от источников в России даже в том случае, если деятельность фактически велась за рубежом. Откуда производились выплаты, в данном случае также не имеет значения.

3. Доходы, полученные в связи с использованием на территории России:

- имущества (например, арендные платежи);
- авторских и смежных прав.

4. Доходы от продажи имущества, находящегося на территории России (в том числе ценных бумаг, долей в уставном капитале и прав требования).

5. Доходы от использования транспортных средств для перевозок в Россию и из России, а также на ее территории.

6. Другие виды доходов, связанных с деятельностью на территории России.

К доходам, полученным от источников за пределами России, относятся:

1. Доходы, полученные от иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства в России, в виде:

- дивидендов, процентов;
- страховых выплат при наступлении страхового случая;
- пособий, пенсий, стипендий и других аналогичных выплат.

2. Выплаты по представляемым ценным бумагам, полученные от эмитента российских депозитарных расписок. Депозитарные расписки – это российские

депозитарные расписки или ценные бумаги иностранных эмитентов, удостоверяющие права на ценные бумаги российских или иностранных эмитентов. Представляемые ценные бумаги – ценные бумаги, права на которые удостоверяют депозитарные расписки.

3. Доходы за исполнение трудовых обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу или другое действие, выполненное не на территории России. Фактический источник выплаты в данном случае значения не имеет. Важно, где человек работал – в России или за рубежом.

Из этого правила есть *исключение*. Доходы руководителей иностранных компаний (не являющихся постоянным представительством в России), а также членов их совета директоров признаются полученными от источников за пределами России даже в том случае, если деятельность фактически велась в России. Откуда производились выплаты, в данном случае также не имеет значения.

4. Доходы, полученные в связи с использованием за пределами России:

- имущества (например, арендные платежи);
- авторских и смежных прав.

5. Доходы от продажи имущества, находящегося за пределами России (в том числе ценных бумаг, долей в уставном капитале и прав требования к иностранным организациям).

6. Доходы от использования транспортных средств (кроме используемых для перевозок в Россию и из России, а также на ее территории).

7. Прибыль контролируемых иностранных компаний. Получателями таких доходов являются контролирующие лица – налоговые резиденты России.

8. Другие виды доходов, связанных с деятельностью за пределами России.

После того как определен источник дохода, необходимо учитывать следующие моменты:

- если резидент получил доходы от источников за пределами России, НДФЛ с них он должен заплатить самостоятельно;

- если нерезидент получил доходы от источников в России, он может быть вообще освобожден от налогообложения. Такой порядок может быть прописан в Соглашении об избежании двойного налогообложения, заключенном Россией с иностранным государством, резидентом которого является получатель дохода. Оно имеет приоритет над российским законодательством.

Не удерживают НДФЛ с выплат, перечисленных в ст. 217 НК РФ, независимо от того, кто является их получателем. В частности, это:

- 1) пенсии, социальные доплаты к пенсиям и государственные пособия (за исключением больничного пособия);

- 2) компенсации, выплачиваемые в соответствии с законодательством России (федеральным, региональным или местным) и связанные:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья гражданина. Эти компенсации не облагаются НДФЛ только в пределах норм, установленных ГК РФ. Возмещению подлежит утраченный потерпевшим заработок и дополнительные расходы,

вызванные повреждением здоровья. Порядок расчета утраченного заработка установлен в статье 1086 ГК РФ;

- с исполнением сотрудниками трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);

- с увольнением сотрудников (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск);

- с бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- с возмещением иных расходов, включая затраты на повышение профессионального уровня сотрудников;

- с выплатой суточных в пределах 700 руб. за день нахождения в командировке в России и 2500 руб. за день нахождения в загранкомандировке;

- с выплатой полевого довольствия в пределах 700 руб. за день нахождения в полевых условиях;

3) алименты;

4) гранты (безвозмездная помощь), которые предоставлены:

- для поддержки науки и образования (культуры и искусства) в России;

- организациями (международными и (или) российскими), включенными в перечни, утвержденные Правительством: постановления от 15.07.2009 № 602 «Об утверждении перечня российских организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых, предоставленные для поддержки науки, образования, культуры и искусства в Российской Федерации, не подлежат налогообложению», от 28.06.2008 № 485 «О перечне международных и иностранных организаций,

получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций - получателей грантов»;

5) единовременные выплаты (в том числе в виде материальной помощи):

- сотрудникам (в том числе бывшим сотрудникам, вышедшим на пенсию) в связи со смертью близких родственников, а также членам семьи умерших сотрудников (в том числе бывших сотрудников, вышедших на пенсию). Такие выплаты не облагаются налогом в полном объеме без ограничений. Главное, чтобы такая выплата была по одному основанию одним распоряжением;

- сотрудникам (родителям, усыновителям, опекунам) в течение первого года после рождения (усыновления) ребенка в пределах 50 000 руб. на одного ребенка. Лимит в 50 000 руб. применяют к каждому из родителей отдельно, даже если они трудятся в одной организации;

6) стипендии, выплачиваемые высшими и средними учебными заведениями;

7) стоимость выданной сотруднику и членам его семьи путевки на санаторно-курортное лечение или оздоровление в российском санатории (если путевка приобретена за счет нераспределенной прибыли);

8) возмещение организацией документально подтвержденных расходов сотрудников (их супругов, детей, родителей), бывших сотрудников (пенсионеров по возрасту), а также инвалидов на приобретение медикаментов, назначенных лечащими врачами (в пределах 4000 руб. в год);

9) материальная помощь сотрудникам и бывшим сотрудникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по старости или инвалидности (в пределах 4000 руб. в год);

10) стоимость лечения (медицинского обслуживания) сотрудника, членов его семьи, а также бывших сотрудников, уволившихся в связи с выходом на пенсию. Такой доход не облагается НДФЛ при условии, что организация оплатила лечение (медицинское обслуживание) за счет прибыли, оставшейся в ее распоряжении после уплаты налога на прибыль. Можно использовать на указанные цели как прибыль текущего года, оставшуюся после налогообложения, так и нераспределенную прибыль прошлых лет. При этом освобождение от НДФЛ связывается не с уменьшением налоговой базы по налогу на прибыль, а с наличием у организации средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль, достаточных для оплаты лечения (медицинского обслуживания);

11) компенсация расходов членам совета директоров (наблюдательного совета, правления) на поездку для участия в заседании органа управления организации по аналогии с возмещением командировочных расходов и выплатой суточных.

Ставка НДФЛ зависит от статуса получателя дохода – резидент или нерезидент и от вида дохода – зарплата, материальная выгода, призы и т. д.

По общему правилу статус получателя дохода необходимо определять по количеству календарных дней, которые человек фактически находится на территории России. Период, за который определяется количество дней пребывания в России, равен 12 месяцам, следующим подряд, независимо от того, к одному календарному году эти месяцы относятся или к разным.

Человек считается *налоговым резидентом*, если он находился на территории России 183 дня и более.

Период нахождения человека в России не прерывается на периоды его выезда за границу:

- для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения;
- для исполнения трудовых или других обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

В течение налогового периода 12-месячный период определяют на соответствующую дату получения дохода. То есть в течение года налоговый статус сотрудника может измениться. Выезд за пределы России имеет значение только для подсчета количества дней пребывания в России и не прерывает течение 12-месячного периода.

Если в течение налогового периода (например, за семь месяцев) количество дней пребывания сотрудника в России достигло 183 дней, статус налогового резидента такого сотрудника по итогам данного налогового периода измениться не может. Налоговый статус, определенный по итогам года, не меняется и в зависимости от продолжительности пребывания сотрудника в России в следующем году. То есть если по состоянию на 31 декабря 2019 года сотрудник бы признан нерезидентом, а в январе 2020 года стал резидентом, сумма НДФЛ, удержанного в 2019 году, не пересчитывается.

Человек может подтвердить статус резидента России документом из налоговой инспекции. Для этого ему необходимо подать заявление в налоговую инспекцию и получить документ, который подтвердит его резидентство.

В зависимости от статуса получателя дохода применяют ставки НДФЛ для *резидентов* или

нерезидентов. При этом есть исключения. Например, независимо от продолжительности пребывания в России, применяют *ставку 13 процентов*, как для *резидентов*, к зарплате:

- иностранца – высококвалифицированного специалиста;
- беженца или лица, которое получило в России временное убежище.

В зависимости от их вида доходы, полученные *резидентами*, могут облагаться НДФЛ ***по ставке 9, 35, 13 и 30 (15) процентов***.

Удерживают НДФЛ по ***ставке 9 процентов*** с выплаченных резиденту:

- процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года;
- доходов учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, по ипотечным сертификатам участия, выданным до 1 января 2007 года.

Доходы, облагаемые по ставке 9 процентов, перечислены в п.5 ст. 224 НК РФ.

По ***ставке 35 процентов*** облагаются следующие доходы *резидентов*:

1) стоимость выигрышей и призов, полученных в играх, конкурсах и других акциях, проводимых в целях рекламы товаров (работ, услуг). При этом НДФЛ облагаются только доходы свыше 4000 руб. Доход в пределах указанной суммы освобождается от налога. Если выигрыши (призы) получены в лотереях, не связанных с рекламными акциями, то доходы в виде стоимости этих выигрышей (призов) облагаются по ставке 13 процентов;

2) проценты по вкладам в банках на территории России и проценты (купон) по обращающимся облигациям

российских организаций. При этом в налоговую базу включается только часть процентов.

3) проценты за пользование денежными средствами членов (пайщиков) кредитных потребительских кооперативов, а также проценты по займам, выданным сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативам их членами (ассоциированными членами). Под налогообложение по ставке 35 процентов подпадает часть процентов, превышающая ставку рефинансирования, увеличенную на 5 процентных пунктов.

4) материальная выгода по полученным заемным (кредитным) средствам.

Доходы, облагаемые по *ставке 35 процентов*, перечислены в п. 2 ст. 224 НК РФ.

Ставка НДФЛ в размере 30 процентов применяется при выплате доходов по ценным бумагам российских организаций (кроме доходов в виде дивидендов), права по которым учитываются на счетах депо иностранных держателей (депозитарных программ). Но только если такие доходы выплачиваются лицам, информация о которых не предоставлена налоговому агенту в соответствии со ст. 214.6 НК РФ.

Все остальные доходы *резидентов* облагаются НДФЛ по *ставке 13 процентов*.

Доходы, полученные *нерезидентами*, в зависимости от их вида могут облагаться НДФЛ *по ставке 15, 13 и 30 процентов*.

Ставка *15 процентов* применяется при удержании НДФЛ с дивидендов, начисленных *нерезидентам*.

Ставка *13 процентов* применяется при удержании НДФЛ с доходов от трудовой деятельности *нерезидентов*, которые являются:

- высококвалифицированными специалистами;
- участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Россию соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей, совместно переселившимися на постоянное местожительство в Россию;
- членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом России;
- беженцами или иностранными гражданами, получившими временное убежище в России. 13-процентная ставка применяется в отношении доходов, полученных начиная с 1 января 2014 года;
- резидентами стран, входящих в Евразийский экономический союз. 13-процентная ставка применяется к доходам, полученным такими лицами с первого дня их работы в России по трудовым и гражданско-правовым договорам.

Кроме того, **13-процентная ставка НДФЛ** применяется в отношении доходов, полученных *нерезидентами* от трудовой деятельности по найму на основании патентов, выданных в соответствии со статьей 13.3 Закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ.

Ставка 30 процентов применяется в отношении всех остальных доходов, выплаченных *нерезидентам*.

Исключение составляют случаи, предусмотренные международными договорами об избежании двойного налогообложения. Например, с доходов от использования авторских прав, полученных гражданами Украины, удерживают НДФЛ по ставке 10 процентов. При этом получатель доходов должен представить документы, подтверждающие его постоянное местопребывание в Украине (статус налогового резидента).

2.5 НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Порядок применения налога на прибыль с 1 января 2002 года регламентируется 25 главой НК РФ «Налог на прибыль».

Плательщиками налога на прибыль являются:

- российские организации;
- иностранные организации, которые ведут деятельность в России через постоянные представительства и (или) получают доходы от источников в России;
- иностранные организации, которые признаются налоговыми резидентами России, они приравниваются к российским организациям. Условия, при выполнении которых иностранная организация признается налоговым резидентом, определены в статье 246.2 НК РФ.

Налогом на прибыль облагаются следующие **доходы**:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Величину дохода определяют в денежной форме. При получении дохода в натуральной форме определяют его размер исходя из цены сделки с учетом положений статьи 105.3 НК РФ. Для целей налогообложения необходимо исключить из полученных доходов суммы НДС и акцизов, предъявленных покупателям или заказчикам.

Размер доходов подтверждают первичными документами, документами налогового учета и другими документами, свидетельствующими о получении дохода.

В расчет **налоговой базы** доходы включают одним из способов: *методом начисления* или *кассовым методом*.

Доходы, которые выражены в валюте, учитывают в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Их суммы необходимо пересчитать в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания соответствующего дохода. В результате могут возникнуть курсовые разницы (положительные, отрицательные).

В аналогичном порядке определяют доход, выраженный в условных единицах. При этом необходимо использовать курс, установленный ЦБ на дату реализации.

К **доходам от реализации**, с которых необходимо заплатить налог на прибыль, относится выручка от реализации:

- продукции (работ, услуг) собственного производства;
- ранее приобретенных товаров (в т. ч. земельных участков, объектов амортизируемого имущества, материалов и т. д.);
- имущественных прав.

Организации, которые рассчитывают налог на прибыль *кассовым методом*, должны включить в состав выручки от реализации также авансы, полученные в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг).

Организации, которые ведут налоговый учет *методом начисления*, полученные авансы в составе доходов не учитывают.

К **внереализационным доходам** относятся все другие поступления, которые не являются доходами от реализации. В частности, это:

- доходы от долевого участия в других организациях (дивиденды);
- доходы от купли-продажи валюты;

- безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ;
- штрафы и пени за нарушение контрагентами условий договоров, а также суммы возмещения убытка или ущерба;
- доходы в виде процентов по предоставленным кредитам и займам;
- доходы, полученные по договору простого товарищества;
- доходы прошлых лет, которые выявлены в текущем году;
- стоимость материалов и запасных частей, которые получены при демонтаже или ликвидации зданий, оборудования и иного имущества организации;
- курсовые разницы (положительные);
- суммы корректировки прибыли, возникшие после увеличения (для целей налогообложения) договорных цен из-за их несоответствия рыночному уровню;
- прибыль контролируемой иностранной компании (для контролирующих лиц).

Полный список *внереализационных доходов* приведен в статье 250 НК РФ. Он является открытым. Это значит, что виды доходов, прямо не поименованные в нем, тоже увеличивают базу по налогу на прибыль.

Помимо доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль, есть группа доходов, с которых налог на прибыль платить не нужно. Закрытый перечень доходов, освобожденных от налогообложения, приведен в статье 251 НК РФ. К ним, в частности, относятся:

- имущество или права на него, полученные в виде задатка или залога;
- имущество и деньги, а также имущественные или неимущественные права, полученные в качестве вклада в уставный капитал организации (включая эмиссионный доход);
- не востребоваанные дивиденды, восстановленные в составе нераспределенной прибыли;
- имущество, имущественные или неимущественные права, которые получены в качестве вкладов в имущество. При этом обязанность вносить вклад в имущество должна быть предусмотрена уставом компании;
- средства, полученные посредником от комитента (доверителя, принципала) для выполнения договора комиссии, поручения или агентского договора (например, деньги, полученные от доверителя поверенным для исполнения возложенных на него по договору обязанностей);
- средства (иное имущество), полученные по договорам кредита или займа (другим долговым обязательствам) и поступившие в счет погашения таких заимствований (например, деньги, полученные при возврате временной финансовой помощи или при размещении собственных векселей);
- безвозмездно полученное имущество от учредителя при определенных условиях;
- проценты, полученные из бюджета (внебюджетного фонда) за несвоевременный возврат переплаты по налогам, сборам, страховым взносам;

- дивиденды, на которые организация имеет фактическое право и с которых удержан налог в другом государстве;
- поручительства и гарантии, безвозмездно полученные от российских небанковских организаций.

Сумму **налога на прибыль** рассчитывают отдельно по каждому виду операций (доходов, видов деятельности), в отношении которых установлены разные налоговые ставки. При этом сумма налога по операциям (доходам, видам деятельности), в отношении которых предусмотрена ставка налога на прибыль 0 процентов, будет равна нулю.

Чтобы рассчитать сумму налога на прибыль, необходимо определить налоговую базу.

Налоговая база определяется нарастающим итогом с начала года и до его окончания. При расчете используется формула:

Налоговая база по операциям, облагаемым по ставке 20%	=	Доходы от реализации и внереализационные доходы нарастающим итогом с начала года	–	Расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы нарастающим итогом с начала года	+	Убытки по операциям, учитываемым при расчете налога на прибыль в особом порядке	–	Доходы, указанные в п. 5.3 раздела V Порядка, утв. приказом ФНС от 23.09.2019 № ММВ-7-3/475	–	Убытки и прочих лет	(15)
---	---	--	---	--	---	---	---	---	---	---------------------	------

В особом порядке при налогообложении учитываются убытки:

от реализации прав на земельные участки; от реализации амортизируемого имущества; от реализации прав требования долга; от деятельности обслуживающих производств и хозяйств; от использования имущества,

переданного в доверительное управление; от операций с ценными бумагами

Доходы и расходы по таким операциям учитываются отдельно.

Если результат расчетов получился отрицательным, *налоговая база* признается равной нулю.

Если организация является контролирующим лицом, то в отношении прибыли контролируемых иностранных компаний она должна определять налоговую базу отдельно. Рассчитывать налог по этой прибыли необходимо с учетом особенностей, установленных статьей 309.1 НК РФ. Уменьшать налоговую базу за счет расходов или убытков, связанных с другой деятельностью контролирующего лица, запрещено.

Налоговый период по налогу на прибыль – календарный год. **Отчетными периодами** по налогу на прибыль являются I квартал, полугодие и девять месяцев.

Исключение предусмотрено только для организаций, которые перечисляют ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли. Для них **отчетным** периодом является месяц, два месяца и так далее до конца года.

По окончании каждого отчетного периода необходимо рассчитать авансовые платежи по налогу на прибыль. Таким образом, налоговую базу формируют на конец каждого отчетного периода (ежеквартально, ежемесячно).

Налог по **ставке 20 процентов** и авансовые платежи по нему рассчитывают отдельными суммами для зачисления в федеральный и региональный бюджеты.

Сумму *авансовых платежей* по налогу на прибыль за отчетные периоды определяют по формулам:

$$\begin{array}{l} \text{Авансовый} \\ \text{платеж за} \\ \text{отчетный} \\ \text{период,} \\ \text{зачисляемый в} \\ \text{федеральный} \\ \text{бюджет} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база по} \\ \text{операциям,} \\ \text{облагаемым} \\ \text{по ставке} \\ \text{20\%, за} \\ \text{отчетный} \\ \text{период} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка} \\ \text{налога на} \\ \text{прибыль,} \\ \text{зачисляемого} \\ \text{в} \\ \text{федеральный} \\ \text{бюджет (3\%)} \end{array} \quad (16)$$

$$\begin{array}{l} \text{Авансовый} \\ \text{платеж за} \\ \text{отчетный} \\ \text{период,} \\ \text{зачисляемый} \\ \text{в} \\ \text{региональный} \\ \text{бюджет} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база по} \\ \text{операциям,} \\ \text{облагаемым} \\ \text{по ставке} \\ \text{20\%, за} \\ \text{отчетный} \\ \text{период} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка налога на прибыль,} \\ \text{зачисляемого в} \\ \text{региональный бюджет (17\%} \\ \text{или ниже, если это} \\ \text{установлено региональным} \\ \text{законодательством)} \end{array} \quad (17)$$

По итогам года сумму *налога на прибыль* рассчитывают по формулам:

$$\begin{array}{l} \text{Налог на прибыль} \\ \text{по операциям,} \\ \text{облагаемым по} \\ \text{ставке 20\%,} \\ \text{зачисляемый в} \\ \text{федеральный} \\ \text{бюджет} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база по} \\ \text{налогу на} \\ \text{прибыль за} \\ \text{год} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка налога} \\ \text{на прибыль,} \\ \text{зачисляемого в} \\ \text{федеральный} \\ \text{бюджет (3\%)} \end{array} \quad (18)$$

$$\begin{array}{l} \text{Налог на} \\ \text{прибыль по} \\ \text{операциям,} \\ \text{облагаемым по} \\ \text{ставке 20\%,} \\ \text{зачисляемый в} \\ \text{региональный} \\ \text{бюджет} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база по} \\ \text{налогу на} \\ \text{прибыль за} \\ \text{год} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка налога на} \\ \text{прибыль, зачисляемого} \\ \text{в региональный бюджет} \\ \text{(17\% или ниже, если это} \\ \text{установлено} \\ \text{региональным} \\ \text{законодательством)} \end{array} \quad (19)$$

Для отдельных категорий организаций субъекты РФ вправе понижать ставку налога на прибыль, зачисляемого в региональный бюджет. До 2020 года *минимальные* региональные ставки налога могли составлять 12,5 процента. На 2020 год региональные власти могут сохранить их в прежнем размере (до 2023 года) либо

повысить до 17 процентов. При этом в ряде случаев действуют другие ограничения. *Например*, особый порядок предусмотрен для участников региональных инвестиционных проектов, для резидентов особых экономических зон и территорий опережающего социально-экономического развития.

На практике могут возникать ситуации, когда в течение налогового периода размер налоговой ставки меняется. В частности, это возможно:

- если организация, применяющая пониженную ставку, перестает соответствовать критериям, при которых она имеет право на данную льготу;
- если региональным законом изначально предусмотрена возможность применения *пониженной* ставки до определенного периода.

Порядок расчета годовой суммы налога на прибыль за год в таких случаях НК РФ не установлен. Вместе с тем, форма декларации по налогу на прибыль предусматривает возможность расчета налога с использованием льготных ставок в течение неполного налогового периода.

Чтобы рассчитать итоговую сумму налога на прибыль с учетом разных ставок, применяемых в течение одного года, необходимо выделить налоговую базу, в отношении которой применяется пониженная налоговая ставка.

При налогообложении прибыли от некоторых видов деятельности, а также при налогообложении доходов от отдельных операций применяются *специальные налоговые ставки*.

Специальные налоговые ставки могут быть:

- равными основной ставке;
- пониженными;

- повышенными.

Большинство *специальных налоговых ставок* отличаются от основной тем, что они не предполагают распределения суммы налога на прибыль между федеральным и региональными бюджетами. Вся сумма налога, рассчитанная по *специальным ставкам*, зачисляется в *федеральный бюджет*. Исключение составляет часть *пониженных ставок*. В некоторых случаях суммы налога, рассчитанные по пониженным ставкам, могут зачисляться как в *федеральный*, так и в *региональные* бюджеты.

Налоговую базу, к которой применяются *специальные ставки*, необходимо рассчитывать отдельно.

Для разных доходов и для разных категорий компаний применяют различные ставки по налогу на прибыль.

По общему правилу суммарная *ставка* налога на прибыль составляет 20 процентов. Из них с 2017 по 2024 годы в *федеральный бюджет* зачисляется сумма налога по ставке 3 процента. В *региональные бюджеты* зачисляются суммы налога по ставке 17 процентов.

Прибыль организаций от деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новых морских месторождениях, облагается налогом по *ставке 20 процентов* без распределения между бюджетами разных уровней. Вся сумма налога зачисляется в *федеральный бюджет*.

До 2018 года субъекты РФ вправе были снижать региональную ставку налога для отдельных категорий организаций. Затем их лишили такого права, но пониженные региональные ставки, установленные ранее, применяют до даты окончания срока их действия, но не

позднее 1 января 2023 года. Это правило относится к пониженным ставкам, которые региональные власти установили до 3 сентября 2018 года – даты вступления в силу Закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ. Одновременно пониженные ставки могут быть повышены законами субъектов РФ на 2019–2022 годы.

Участники СЭЗ в Крыму и Севастополе вправе применять пониженные ставки, установленные в субъекте РФ, и сейчас, и после 1 января 2023 года.

Для отдельных видов доходов, а также для прибыли от некоторых видов деятельности предусмотрены пониженные ставки налога на прибыль. К таким доходам, в частности, относят:

- дивиденды;
- доходы иностранных организаций;
- проценты по ценным бумагам;
- прибыль участников проекта «Сколково» и участников инновационных научно-технических проектов;
- прибыль участников региональных инвестиционных проектов и специальных инвестиционных контрактов;
- прибыль участников свободной и особой экономических зон, в том числе в Магаданской области и Калининградской области;
- прибыль резидентов территорий опережающего развития и свободного порта Владивосток;
- прибыль от туристско-рекреационной деятельности на Дальнем Востоке;
- прибыль от деятельности регионального оператора по обращению с твердыми коммунальными отходами;

- доходы от деятельности муниципальных театров, музеев и библиотек;
- доходы от продажи долей в уставном капитале и акций;
- доходы образовательных и медицинских организаций;
- доходы организаций, которые занимаются социальным обслуживанием граждан;
- доходы сельхозпроизводителей;
- доходы от операций с необращающимися ценными бумагами, которые в собственности более пяти лет и с ценными бумагами высокотехнологичных секторов экономики.

Российские коммерческие организации, которые выплачивают дивиденды другим организациям, должны удерживать с них налог на прибыль. При получении дивидендов от иностранной организации налог необходимо заплатить самостоятельно.

С 2019 года к дивидендам приравнивали доходы, который участники или акционеры получают при выходе из организации или при ее ликвидации: Такой доход определяют по формуле:

$$\begin{array}{ccccc}
 \text{Доход, признаваемый дивидендами} & = & \text{Доход, который получает акционер или участник организации при выходе из компании или при ее ликвидации} & - & \text{Фактически оплаченная стоимость акций, долей или паев} & (20)
 \end{array}$$

Имущество, которое получено при выходе из общества или при ликвидации, принимают к учету по его рыночной стоимости на момент получения.

Организации, которые выплачивают доходы иностранным организациям, не имеющим постоянных

представительств в России, в некоторых случаях должны удерживать налог с выплаченных сумм.

Проценты по государственным ценным бумагам, облигациям российских компаний и ипотечным облигациям, эмитированным после 1 января 2007 года, облагаются налогом на прибыль по разным ставкам: 15, 9 и 0 *процентов*. Весь налог, рассчитанный по пониженным налоговым ставкам, зачисляется в федеральный бюджет

Для прибыли от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) акций российских организаций или долей участия в уставном капитале российских организаций применяется налоговая ставка 0 процентов. Не обходимое условие: на момент выбытия акции или доли должны непрерывно принадлежать налогоплательщику на праве собственности или на ином вещном праве более пяти лет.

Кроме того, *нулевая ставка* налога на прибыль применяется не ко всем акциям, а только к тем, по которым выполнено одно из следующих условий:

- акции относятся к ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг в течение всего срока владения налогоплательщиком такими акциями;
- акции составляют уставный капитал российских организаций, не более 50 процентов активов которых прямо или косвенно состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;
- с 2023 года – акции обращаются на организованном рынке ценных бумаг и в течение всего срока владения ими налогоплательщиком относятся к акциям высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики;

- с 2023 года – акции на дату их приобретения налогоплательщиком не обращаются на организованном рынке ценных бумаг и на дату их выбытия обращаются и являются акциями высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики.

Если размер доли в уставном капитале менялся, то применяется ставка 0 процентов к доходам от реализации той части доли, которой организация владела более пяти лет. Размер номинальной стоимости доли участия в уставном капитале не влияет на непрерывность пятилетнего срока владения долей.

Нулевую налоговую ставку применяют в отношении прибыли от реализации или выбытия (в том числе погашения) акций, облигаций российских организаций или инвестиционных паев, если они:

- относятся к высокотехнологичному (инновационному) сектору экономики;
- на дату выбытия принадлежат организации более одного года;
- на дату выбытия обращаются на организованном рынке.

Нулевая ставка применяется в отношении этих акций российских организаций, приобретенных с 1 января 2011 года (кроме акций, реализованных до 1 января 2016 года), и действует до 31 декабря 2022 года включительно.

Прибыль образовательных организаций при выполнении определенных условий облагается налогом на прибыль по *ставке 0 процентов*. Она не применяется к дивидендам и доходам по операциям с отдельными видами долговых обязательств. Льготная ставка действует бессрочно.

Чтобы применять *нулевую ставку*, должны выполняться следующие условия:

- у компании есть лицензия на ведение образовательной деятельности;
- доход от льготной деятельности составляет не менее 90 процентов от суммы доходов, рассчитанной по правилам налогового учета, или компания не имеет налогооблагаемых доходов;
- в штате компании непрерывно числятся не менее 15 работников;
- компания не совершала операций с векселями и производными финансовыми инструментами.

Эти условия определены в статье 284.1 НК РФ. Больше всего вопросов возникает с тем, как рассчитать соотношение между объемом доходов от образовательной деятельности с учетом деятельности по присмотру и уходу за детьми и общим объемом доходов. Это соотношение не должно быть *меньше 90 процентов*.

Если наряду с образовательной деятельностью организация оказывает медицинские услуги и (или) занимается социальным обслуживанием населения, ограничение по доходам в 90 процентов считают отдельно – только по образовательной и медицинской деятельности. Если в совокупности доходы от образовательной, социальной, медицинской деятельности будут 90 процентов и более, а от образовательной и медицинской деятельности – менее 90 процентов, нулевую ставку применять нельзя. Образовательные организации, созданные в течение года, вправе применять нулевую налоговую ставку не ранее, чем с начала следующего налогового периода. За месяц до начала года, с которого организация будет применять *нулевую ставку*, она должна подать в налоговую инспекцию

заявление и необходимый пакет документов. Вновь созданные организации не могут выполнить это условие, значит, право на *нулевую налоговую ставку* появляется у них только со следующего года.

По этой же причине не вправе применять *нулевую ставку* и образовательные организации, которые в течение года утратили право на УСН. За текущий год они должны начислить налог по ставке 20 процентов и только с начала следующего года при выполнении условий п. 3 ст. 284.1 НК РФ смогут воспользоваться нулевой ставкой.

По общему правилу образовательная организация, утратившая право на *нулевую ставку* налога на прибыль, вправе вновь применять эту ставку не раньше чем через пять лет. Такое ограничение не применяется в следующих случаях.

Условие о численности. Нулевую ставку вправе применять организации, в штате которых непрерывно числятся не менее 15 работников. При этом медицинский персонал с сертификатами специалиста или свидетельствами об аккредитации специалиста должен составлять не менее 50 процентов от общей численности работников, причем непрерывно в течение года.

Условие о доле доходов. Чтобы применять нулевую ставку по налогу на прибыль, доход компании от медицинской и образовательной деятельности и от НИОКР должен составлять не менее 90 процентов от суммы доходов, рассчитанной по правилам налогового учета. Другой вариант, когда допустима ставка 0 процентов: компания вовсе не имеет налогооблагаемых доходов.

Если наряду с медицинской деятельностью организация оказывает образовательные услуги или занимается социальным обслуживанием населения,

ограничение по доходам в 90 процентов необходимо считать отдельно – только по медицинской и образовательной деятельности. Если в совокупности доходы от медицинской, образовательной, социальной деятельности будут 90 процентов и более, а от медицинской и образовательной деятельности – менее 90 процентов, *нулевую ставку* применять нельзя.

Медицинские организации, созданные в течение года, вправе применять нулевую налоговую ставку не ранее, чем с начала следующего года. До этого они не могут выполнить условие из п.5 ст. 284.1 НК РФ. Это относится и к компаниям, которые созданы при реорганизации, причем независимо от применения до того *нулевой ставки*.

Медицинские организации, которые в течение года утратили право на УСН, не вправе применять ставку налога на прибыль 0 процентов по этой же причине. За текущий год они должны начислить налог по ставке *20 процентов* и только с начала следующего года при выполнении иных условий смогут воспользоваться *нулевой ставкой* налога на прибыль.

Медицинская организация вправе в любое время, в том числе и в середине года, отказаться от нулевой ставки, подав в налоговую инспекцию заявление. Однако при отказе от льготы с середины года налог на прибыль придется пересчитать по ставке 20 процентов с начала этого года. Восстановленную сумму налога необходимо будет перечислить в бюджет вместе с начисленными на нее пенями.

По общему правилу медицинская организация, утратившая право на нулевую ставку, вправе вновь применять эту ставку не раньше чем через пять лет. Такое ограничение не применяется в следующих случаях.

1. Заявили право на нулевую ставку, но не использовали его. В этом случае до срока сдачи декларации за первый отчетный период года, на который заявлена льгота, организация добровольно представляет в налоговую инспекцию заявление об уплате налога на прибыль на общих основаниях.

2. Вместо нулевой ставки стали применять УСН, а затем вернулись на общий режим. Если после возврата на общую систему условия п. 3 ст. 284.1 НК РФ выполняются, такая организация сразу же может продолжать пользоваться нулевой ставкой.

Право на применение *нулевой* налоговой ставки необходимо подтверждать. Для этого одновременно с годовой декларацией по налогу на прибыль необходимо в налоговую инспекцию ежегодно подавать сведения о доле доходов от льготированной медицинской деятельности и о численности медицинского персонала не позднее 28 марта года, следующего за отчетным.

Заполнить форму необходимо на основании данных налоговых регистров и кадрового учета: штатного расписания, трудовых договоров, приказов о приеме на работу и об увольнении, сертификатов и др. Необходимо указать в ней сведения:

- о доле доходов от медицинской или образовательной деятельности;
- численности сотрудников;
- численности медперсонала с сертификатами специалиста или свидетельствами об аккредитации специалиста (для медицинских организаций).

Прибыль организаций, которые занимаются социальным обслуживанием граждан, при выполнении определенных условий может облагаться налогом по ставке

0 процентов. *Исключение* сделано для дивидендов и доходов по операциям с отдельными видами долговых обязательств. Нулевая ставка действует бессрочно. Перечень социальных услуг, оказание которых позволяет применять нулевую налоговую ставку, утвержден постановлением Правительства от 26.06.2015 № 638638 «Об утверждении перечня социальных услуг по видам социальных услуг, предоставляемых организациями, осуществляющими социальное обслуживание граждан, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций».

Применять нулевую налоговую ставку можно, если выполнены следующие условия:

- организация включена в региональный реестр поставщиков социальных услуг. Правила включения в этот реестр определяются профильными ведомствами субъекта РФ.

- доходы от деятельности по предоставлению гражданам социальных услуг за налоговый период (год) составляют не менее *90 процентов* ее доходов либо организация не имеет налогооблагаемых доходов;

- в штате организации непрерывно в течение налогового периода состоят не менее 15 сотрудников;

- организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и производными финансовыми инструментами.

Если наряду с социальным обслуживанием организация ведет медицинскую и (или) образовательную деятельность, ограничение по доходам в 90 процентов необходимо считать отдельно только по социальной деятельности. Если в совокупности доходы от социальной, медицинской и образовательной деятельности будут 90

процентов и более, а от деятельности по социальному обслуживанию – менее 90 процентов, нулевую ставку применять нельзя. Применять нулевую ставку можно с начала очередного налогового периода. Для этого не позднее, чем за один месяц до его начала подайте в инспекцию заявление и необходимый пакет документов.

Вместе с годовой декларацией по налогу на прибыль сдают в инспекцию сведения, которые подтвердят право на нулевую ставку в истекшем году. В состав этих сведений входит расчет доли доходов от социальной деятельности и справка о численности сотрудников.

Если организация применяла нулевую ставку, а затем добровольно или вынужденно отказалась от нее, повторный переход на нулевую налоговую ставку для нее невозможен.

В отношении прибыли *сельскохозяйственных товаропроизводителей и рыбохозяйственных организаций*, не перешедших на ЕСХН, установлена налоговая ставка *0 процентов*. Она применяется к прибыли от реализации сельхозпродукции собственного производства, включая продукцию ее переработки. По *нулевой ставке* облагаются также внереализационные доходы, напрямую связанные с производством и реализацией такой сельхозпродукции.

Применять нулевую ставку вправе только те товаропроизводители, которые соответствуют критериям п. 2 или 2.1 ст. 346.2 НК РФ. Одним из них является *доля дохода от реализации произведенной сельхозпродукции, включая продукцию первичной переработки сырья*. Эта доля должна быть не *менее 70 процентов* от общего объема доходов от реализации.

Муниципальные театры, музеи и библиотеки, в которых учредители – субъекты РФ или муниципальные

образования, с 1 января 2020 года вправе применять к доходам от деятельности ставку по налогу на прибыль *0 процентов*. *Исключение* – дивиденды и отдельные виды долговых обязательств.

Применять нулевую ставку муниципальные театры, музеи и библиотеки вправе, если соблюдают ряд *условий*:

- вид деятельности включен в Перечень видов культурной деятельности, который установлен Правительством;

- доля доходов по деятельности, которая включена в Перечень видов культурной деятельности, составляет не менее 90 процентов от всех доходов;

- одновременно с декларацией по налогу на прибыль за налоговый период представлены сведения о доле доходов, форму которой должна утвердить ФНС.

Ставка налога на прибыль, зачисляемого в *региональный бюджет*, может быть снижена. В течение *первых пяти лет* с момента получения прибыли размер ставки не может превышать *5 процентов*. Однако в течение следующих пяти лет налоговая ставка не должна быть меньше 10 процентов.

Пониженные ставки можно применять, только если выполнены два условия:

- доходы от деятельности по соглашению на ТОСЭР и СПВ составляют как минимум 90 процентов от всех доходов, которые необходимо учесть при расчете налога на прибыль;

- организация ведет отдельный учет доходов (расходов) от деятельности при исполнении соглашения на ТОСЭР и СПВ и доходов (расходов) от другой деятельности.

Если эти условия выполняются, то *нулевую налоговую ставку* в *федеральный* бюджет применяют ко всей налоговой базе организации, в том числе и к прибыли от других видов деятельности. *Пониженные* ставки в *региональный* бюджет применяют только к налоговой базе от деятельности на ТОСЭР и СПВ. В отношении других видов деятельности применяют общую ставку.

Организации, которые ведут туристско-рекреационную деятельность на территории Дальневосточного федерального округа, вправе применять *нулевую ставку* по налогу на прибыль ко всем доходам от своей деятельности. *Исключение* составляют дивиденды и доходы от операций с ценными бумагами.

С 1 января 2018 года по 31 декабря 2022 года такие организации имеют право на *нулевую ставку*, если одновременно выполняют следующие условия:

- организация находится на территории Дальневосточного федерального округа;
- деятельность организации есть в перечне видов туристско-рекреационной деятельности для применения налоговой ставки 0 процентов;
- в течение всего налогового периода организация владеет на праве собственности гостиницами и (или) иными средствами размещения, которые состоят на государственном кадастровом учете в Дальневосточном федеральном округе;
- в течение всего налогового периода организация не применяет пониженные ставки по налогу на прибыль по основаниям, предусмотренным п. 1–1.10 ст. 284 НК РФ;

- в течение всего налогового периода организация не совершает операций с ценными бумагами, производными финансовыми инструментами;
- организация не имеет обособленных подразделений, местонахождением которых являются территории других субъектов РФ;
- доходы за налоговый период от туристско-рекреационной деятельности, включенной в перечень, составляют не менее 90 процентов доходов, которые включаются в налоговую базу.

Если организация сохранила статус участника проекта «Сколково», то в тех налоговых периодах, в которых совокупный размер прибыли не превысил 300 млн руб., применяется налоговая ставка *0 процентов*.

С 2019 года такой же порядок распространяется на организации, получившие статус участников инновационных научно-технологических центров по Закону от 29.07.2017 № 216-ФЗ.

С 2020 года *региональные операторы по обращению с твердыми коммунальными отходами (ТКО)* могут применять ставку по налогу на прибыль в размере *0 процентов*. Применять пониженную ставку можно только по доходам, которые получены после 1 января 2020 года по договорам оказания услуг по обращению с ТКО.

Главное условие – субъект РФ принял закон по *нулевой ставке* налога на прибыль в региональный бюджет для региональных операторов по обращению с ТКО. Только тогда ставка налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, тоже будет равна *0 процентов*.

Повышенная налоговая ставка в размере *30 процентов* применяется в отношении *доходов по ценным бумагам российских организаций* (за исключением

дивидендов), права на которые учитываются на счетах депо иностранных держателей, уполномоченных держателей, а также депозитарных программ.

Ставка, по которой платят налог на прибыль, зависит от категории налогоплательщика и от вида самого дохода. Кроме того, особый порядок уплаты налога предусмотрен в случае ликвидации компании или ее реорганизации.

Общая ставка налога на прибыль – 20 процентов. В большинстве случаев налог необходимо перечислять в два бюджета: федеральный и региональный. До конца 2024 года сумму налога распределяют между бюджетами по следующим ставкам:

- 3 процента – в федеральный бюджет;
- 17 процентов – в региональный бюджет.

Кроме того, в регионе может действовать *пониженная* ставка в бюджет субъекта. С 1 января 2019 года регионы лишились права снижать их, но если это было сделано до 3 сентября 2018 года, срок пониженных ставок может действовать до конца 2022 года.

Статья 284 НК РФ не запрещает регионам продлевать срок действия ставки налога на прибыль организаций. Например, ранее установленная пониженная ставка действует до 1 января 2020 года. Этот срок регион вправе продлить до 1 января 2023 года.

Срок перечисления налога на прибыль в бюджет зависит от статуса компании: налогоплательщик или налоговый агент, а также от выбранного способа уплаты авансов:

- ежемесячно исходя из прибыли, полученной в предыдущем квартале (Таблица 2.5.1);
- ежемесячно исходя из фактической прибыли;

- ежеквартально.

Налог за год все перечисляют в один срок – не позднее *28 марта следующего года*. Сроки, которые выпадают на выходные или нерабочие праздничные дни, переносятся на следующий первый рабочий день.

Таблица 2.5.1 - Сроки уплаты авансовых платежей ежемесячно исходя из прибыли предыдущего квартала

Период	Вид платежа	Срок перечисления
1	2	3
I квартал	Ежемесячный авансовый платеж по первому сроку	28 января
	Ежемесячный авансовый платеж по второму сроку	28 февраля
	Ежемесячный авансовый платеж по третьему сроку	28 марта
	Доплата за I квартал	28 апреля
II квартал	Ежемесячный авансовый платеж по первому сроку	28 апреля
	Ежемесячный авансовый платеж по второму сроку	28 мая
	Ежемесячный авансовый платеж по третьему сроку	28 июня
	Доплата за полугодие	28 июля

Продолжение таблицы 2.5.1

III квартал	Ежемесячный авансовый платеж по первому сроку	28 июля
	Ежемесячный авансовый платеж по второму сроку	28 августа
	Ежемесячный авансовый платеж по третьему сроку	28 сентября
	Доплата за девять месяцев	28 октября
IV квартал	Ежемесячный авансовый платеж по первому сроку	28 октября
	Ежемесячный авансовый платеж по второму сроку	28 ноября
	Ежемесячный авансовый платеж по третьему сроку	28 декабря
Год	Доплата за год	28 марта следующего года

Организации, которые отчитываются ежемесячно, перечисляют авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным.

Платить авансы только по итогам квартала вправе компании, которые соответствуют строгим условиям. Их график уплаты авансовых платежей и самого налога на прибыль выглядит так:

– за I квартал – не позднее 28 апреля;

- за полугодие – не позднее 28 июля;
- за девять месяцев – не позднее 28 октября;
- за год – не позднее 28 марта следующего года.

Сроки, в которые *налоговый агент* обязан перечислить удержанный налог в бюджет, зависят от вида выплаченного дохода.

В частности, налог перечисляют:

- не позднее следующего рабочего дня после выплаты любого дохода иностранным организациям, кроме дивидендов и процентов по госбумагам;
- не позднее следующего рабочего дня после выплаты дивидендов любому учредителю: иностранному или российскому, если вам известен держатель акций;
- на 30-й день после выплаты дивидендов по акциям российских организаций и когда неизвестно, кто владелец акций.

Если компания получила дивиденды от иностранной организации, которая не исполняет функции налогового агента, то налог необходимо заплатить по итогам отчетного периода.

В случае, если организация применяет систему налогообложения в виде ЕНВД, а в течение года начинает совмещать его с общей системой налогообложения, впервые сумму налога на прибыль рассчитывают и отражают в декларации по итогам того квартала, в котором были получены доходы, подпадающие под общую систему.

Если доходы, попадающие под общий режим, не превысили 15 млн руб. в среднем за квартал, то авансы по налогу на прибыль необходимо заплатить только по итогам *квартала*.

Вновь созданная организация вправе применять любой порядок уплаты авансов: ежеквартально исходя из

прибыли предыдущего квартала, только по итогам квартала или по итогам фактической прибыли за месяц. Чтобы выбрать вариант, необходимо спрогнозировать доходы организации до конца года и закрепить в учетной политике для целей налогообложения, как организация будет отчитываться: по итогам *квартала* или *месяца*.

Организация выбрала отчетным периодом месяц. В этом случае уплачивают авансы исходя из фактической прибыли за месяц. Налог на прибыль считают нарастающим итогом с начала года и сдают декларацию не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным.

Организация выбрала отчетным периодом квартал. Первым отчетным периодом для такой организации будет период со дня госрегистрации до конца этого же квартала. По его итогам подают декларацию и уплачивают аванс в бюджет не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

До истечения первого полного квартала с момента регистрации организация не платит ежемесячные платежи. Под полным кварталом подразумеваются не любые три последовательных месяца, а именно I, II, III либо IV квартал календарного года.

Начиная со второго полного отчетного квартала необходимо следить за суммой дохода от реализации. Пока она не превысила 15 млн руб. за квартал или 5 млн руб. в месяц, организация вправе не платить ежемесячные авансы.

Как только доходы от реализации превысили указанный лимит, со следующего квартала организация обязана перейти на уплату ежемесячных авансов исходя из прибыли предыдущего периода.

Для организаций, у которых есть обособленные подразделения, действует особый порядок уплаты налога на прибыль по ставке 20 процентов.

Весь налог на прибыль, удержанный по специальным ставкам 20, 15, 10 или 9 процентов, перечисляют в федеральный бюджет. Срок уплаты налога в бюджет зависит от вида доходов, с которых он был начислен или удержан.

В некоторых случаях организация, выплачивающая доход другим организациям, является налоговым агентом по налогу на прибыль по этим доходам. Например, при выплате дивидендов российской или иностранной компании организация, выплачивающая дивиденды, должна удержать налог на прибыль с данных доходов при выплате.

Срок перечисления удержанного налога на прибыль налоговым агентом не зависит от категории получателя и от вида выплачиваемых доходов. Налог перечисляют не позднее следующего рабочего дня после выплаты доходов.

Организация должна рассчитать и самостоятельно перечислить налог на прибыль с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых из цены сделки исключается накопленный купонный (процентный) доход. Сделать это необходимо в течение 10 рабочих дней после окончания месяца получения дохода. Дату получения дохода определяют согласно принятому методу признания доходов и расходов: *начисления* или *кассовому*.

Если доход в виде процентов по государственным или муниципальным ценным бумагам выплачивает организация, то она должна удержать и уплатить налог на прибыль с этого дохода. В данном случае перечисляют

налог в бюджет по правилам, установленным для налоговых агентов.

Наличие у организации обособленных подразделений не влияет на порядок уплаты налога на прибыль по ставкам *20, 15, 10 или 9 процентов*. Всю сумму налога перечисляют по местонахождению головного отделения организации.

Если российская организация ликвидируется, обязанность по уплате налога на прибыль исполняет ликвидационная комиссия. Она составляет промежуточный ликвидационный баланс, в котором отражаются все обязательства организации. Задолженность по налогам погашается только после того, как будут полностью погашены:

- задолженность за причинение вреда жизни или здоровью, например, организация должна возместить вред, причиненный здоровью покупателя из-за недостатков товара;

- долги по выплате авторских вознаграждений, выходных пособий и зарплаты сотрудникам;

- задолженность перед залогодержателями – за счет средств от продажи предмета залога.

Если организация реорганизуется, перечислить налог на прибыль должны:

- организация, возникшая при слиянии или преобразовании;

- организация, присоединившая к себе реорганизованную организацию;

- организации, возникшие в результате разделения.

Налоговым периодом для реорганизованной организации признается период с начала года до дня

завершения реорганизации. Поэтому рассчитанный по завершающей декларации платеж признается не авансовым платежом, а налогом. Так как при реорганизации сроки уплаты налогов не изменяются, правопреемник должен перечислить налог на прибыль не позднее 28 марта следующего года.

Переплату по налогу зачитывают в пределах одного вида платежей: федеральных, региональных и местных. Например, переплату по транспортному налогу можно зачесть в счет недоимки по налогу на имущество, поскольку оба налога перечисляют в региональный бюджет.

Налог на прибыль является федеральным налогом. Переплату по нему можно зачесть только в счет *федеральных* налогов, плательщиком которых является организация. Например, зачет налога на прибыль допустим в счет недоимки по НДС или в счет предстоящих платежей по налогу при УСН. При этом нельзя зачесть переплату по налогу на прибыль в счет недоимки по налогу на имущество, даже если такая переплата образовалась в размере региональной части.

В состав налоговой отчетности по налогу на прибыль входят:

- декларация по налогу на прибыль;
- налоговый расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов;
- декларация о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами России;
- декларация по налогу на прибыль иностранной организации.

Некоторые особенности имеет состав налоговой отчетности по налогу на прибыль для организаций –

участников проекта «Сколково». Такие организации могут использовать право на освобождение от налога на прибыль. В этом случае они должны ежегодно сдавать в инспекции уведомления. Они нужны для того, чтобы организации либо подтверждали право на освобождение и продолжали его применять, либо отказывались от этого права.

Формы и электронные форматы налоговых деклараций (расчетов), а также порядок их заполнения и представления по телекоммуникационным каналам связи должна утверждать ФНС по согласованию с Минфином России. Большинство форм отчетности в настоящее время соответствует этому требованию. Если отдельные формы были введены в действие приказами финансового ведомства, их можно применять до тех пор, пока налоговая служба не издаст приказы об утверждении новых документов.

Бланками налоговой отчетности инспекции должны обеспечивать организации бесплатно.

Все формы налоговой отчетности в настоящее время приспособлены для считывания информации с помощью сканеров (являются машинно-ориентированными).

В статье 80 НК РФ сказано, что налоговые декларации необходимо составлять по формам, установленным законодательством. Формы и электронные форматы налоговых деклараций (расчетов), а также порядок их заполнения и представления по телекоммуникационным каналам связи утверждает ФНС по согласованию с Минфином России. До введения новых форм применяются действующие формы деклараций (расчетов), утвержденные финансовым ведомством. Приказы, которыми налоговая служба утверждает новые

(меняет действующие) формы налоговой отчетности, вступают в силу не раньше чем через два месяца после официального опубликования. Декларация считается составленной по установленной форме, если она сдана на бланке, который действовал на дату ее подачи в налоговую инспекцию. Таким образом, до тех пор, пока новые формы отчетности официально в действие не введены, налоговая инспекция обязана принимать декларации на старых бланках.

Если отчетность передается в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, формы должны быть заверены электронной подписью представителя. Уполномоченный представитель при этом должен иметь доверенность, подтверждающую его право подписи. Копию доверенности необходимо приложить к отчетности. Если отчетность представляется в электронном виде, то копию доверенности можно направить по телекоммуникационным каналам связи.

Заполненные формы налоговой отчетности должны быть подписаны законными или уполномоченными представителями организации. Главный бухгалтер является уполномоченным представителем. Поэтому он может подписывать отчетность только при наличии у него доверенности на право подписи.

Если это предусмотрено порядком заполнения, то подпись и дату должна содержать каждая страница декларации.

Если должность главного бухгалтера в организации отсутствует, при наличии доверенностей от организации-налогоплательщика достоверность и полноту сведений, указанных в отчетности, могут подтвердить:

- штатный бухгалтер организации;

- руководитель специализированной организации (централизованной бухгалтерии), отвечающей за ведение учета;
- сотрудник специализированной организации, отвечающей за ведение учета (если доверенность на право подписи отчетности выдана руководителю специализированной организации с правом передоверия другим лицам);
- бухгалтер-специалист, который ведет учет на договорных началах.

Если руководитель организации лично ведет бухгалтерский учет, то он подписывает отчетность как законный представитель. Для подписи руководителя предусмотрены соответствующие поля в формах отчетности.

Для организаций законодательство предусматривает следующие способы сдачи деклараций (расчетов):

- в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (ТКС);
- на бумажных носителях (через представителя или по почте).

Организация обязана сдавать отчетность в электронном виде:

- если среднесписочная численность сотрудников превышает 100 человек (в действующей организации – за предыдущий год, во вновь созданной (реорганизованной) организации – в месяце создания (реорганизации));
- в других случаях, когда такая обязанность предусмотрена второй частью НК РФ по конкретному налогу. Например, в общем случае независимо от

численности сотрудников в электронном виде по ТКС необходимо подавать декларации по НДС.

Порядок представления налоговой отчетности определен п. 4 ст. 80 НК РФ. Перечень оснований, по которым налоговая инспекция может отказать организации в приеме отчетности, закрыт и содержит в себе следующие позиции:

- отсутствие (отказ от предъявления) документов, подтверждающих полномочия представителя организации на сдачу отчетности и подтверждение указанных в ней сведений;
- представление отчетности не по установленной форме (не в установленном порядке);
- отсутствие в налоговой отчетности подписи (в т. ч. электронной подписи) руководителя или уполномоченного представителя организации;
- несоответствие данных владельца квалифицированного сертификата ключа проверки электронной подписи данным руководителя (уполномоченного представителя);
- представление декларации (расчета) в налоговую инспекцию, в компетенцию которой не входит прием этой отчетности.

2.6 НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Пользователи недр обязаны платить налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ).

Порядок применения налога на добычу полезных ископаемых установлен 26 главой НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых», положения которой вступили в силу с 01 января 2002 года.

НДПИ платят российские и иностранные организации, которых признают пользователями недр. То есть организации, которые получили лицензию на право пользования участком недр или заключили соглашение о разделе продукции. Платить налог необходимо начиная со дня регистрации лицензии или вступления в силу соглашения о разделе продукции

Прекратить уплату налога можно, если сроки действия этих документов истекли или если организация добровольно отказалась от добычи полезных ископаемых. Организации Крыма и Севастополя признаются пользователями недр как в соответствии с российским законодательством, так и на основании лицензий и других разрешительных документов, выданных ранее украинскими государственными органами.

Применение спецрежима при выполнении соглашения о разделе продукции не освобождает от уплаты НДПИ инвесторов соглашения, предусматривающего раздел продукции в соответствии с Законом от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». В этом случае НДПИ рассчитывается в общем порядке с учетом особенностей, предусмотренных ст. 346.37 НК РФ.

НДПИ *не нужно* платить:

- при общем изучении недр (проведении геологической съемки, региональных геолого-геофизических работ, инженерно-геологических изысканий, научно-исследовательских работ, палеонтологических работ и т. д.);
- при добыче общераспространенных полезных ископаемых и подземных вод (в строго ограниченных случаях);

- при добыче минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов;

- при добыче полезных ископаемых при образовании (использовании, реконструкции и ремонте) особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение.

Особо охраняемыми геологическими объектами признаются объекты, изъятые из хозяйственного использования и включенные в Государственный кадастр особо охраняемых природных территорий;

- при добыче полезных ископаемых из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств (если организация уже учитывала их при расчете НДС по добытым ископаемым);

- при добыче дренажных подземных вод, не учитываемых на государственном балансе запасов полезных ископаемых, которые извлекаются при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

- при добыче метана из угольных пластов;

- при использовании недр без нарушения их целостности (при геологических работах по прогнозированию землетрясений и исследованию вулканической деятельности, при создании и ведении мониторинга природной среды, при контроле за режимом подземных вод и т. д.).

Использованием недр считают в том числе:

- региональное геологическое изучение, включая региональные геолого-географические работы,

геологическую съемку, инженерно-геологические изыскания, научно-исследовательские и палеонтологические работы;

- геологические работы по прогнозированию землетрясений и исследованию вулканической деятельности;

- создание и ведение мониторинга состояния недр;

- контроль за режимом подземных вод;

- другие работы, направленные на общее геологическое изучение недр без их существенного нарушения.

Кроме того, для целей налогообложения *не признается* полезным ископаемым продукция, которая была получена в результате дальнейшей переработки (обогащения, технологического передела и др.) полезного ископаемого и является продукцией обрабатывающей промышленности. Например, не нужно платить НДС со стоимости золота или серебра, полученных в результате аффинажа (очистки драгметаллов от примесей и сопутствующих компонентов).

Аффинирование представляет собой самостоятельный технологический процесс, не связанный с процессом добычи полезного ископаемого. Поэтому полученные (очищенные) драгметаллы не рассматриваются как добытые полезные ископаемые и объектом обложения НДС не являются.

Следует помнить, что за самовольное использование недр организацию могут привлечь к ответственности. Кроме того, организации придется возмещать государству убыток.

За пользование недрами без лицензии контролирующие ведомства, в частности, Росприроднадзор и Ростехнадзор, могут оштрафовать:

- организацию – на 800 000–1 000 000 руб.;
- руководителя организации – на 30 000–50 000 руб.

Кроме того, организации придется возместить государству убыток, причиненный в результате самовольного пользования участком недр. Сумма возмещения зависит от вида безлицензионного использования недр. При безвозвратной потере полезного ископаемого, в том числе при добыче, с организации взыщут не только его стоимость, но и расходы государства на оценку и ликвидацию вреда.

Объектами обложения НДПИ признают все полезные ископаемые, которые:

- добыты из недр на территории России на участке недр, полученном организацией в пользование;
- добыты из недр за пределами России на территориях, находящихся под юрисдикцией России или арендуемых у иностранных государств (используемых на основании международного договора), на участке недр, полученном организацией в пользование;
- извлечены из отходов, потерь добывающего производства (если такая деятельность подлежит лицензированию).

В пп. 1 п. 2 ст. 336 НК РФ предусмотрено освобождение от уплаты НДПИ с *общераспространенных* полезных ископаемых. Однако эта льгота распространяется только на предпринимателей, использующих такие полезные ископаемые для личных нужд. Организация, которая имеет лицензию на

использование участка недр и добывает общераспространенные полезные ископаемые, должна платить НДС в общем порядке.

Организации, признаваемые пользователями недр, подлежат постановке на учет в качестве плательщика НДС. Для этого организации писать заявление не нужно. Налоговая инспекция по местонахождению участка недр, предоставленного организации в пользование, самостоятельно поставит организацию на учет. Сделает это она в течение 30 календарных дней на основании сведений, полученных от Росприроднадзора.

О постановке на учет в качестве плательщика НДС организация узнает из уведомления по форме 9-НДС-1.

По общему правилу организацию поставят на учет в налоговой инспекции того субъекта РФ, где находится используемый участок недр. По местонахождению организации ее поставят на учет как плательщика НДС, только если она добывает полезные ископаемые:

- на территории того же субъекта РФ, где она сама и зарегистрирована;
- на континентальном шельфе России;
- в исключительной экономической зоне России;
- за пределами России (если территория добычи находится под юрисдикцией России, арендуется ею у иностранных государств или используется на основании международного договора).

Если участок недр расположен на территории нескольких регионов, в лицензии на пользование недрами укажут код региона, в котором находится большая часть

участка. Несмотря на это, организацию – плательщика НДС поставят на учет в каждом из регионов.

Платить НДС необходимо на территории муниципального образования, в котором организация поставлена на учет. Декларации по НДС необходимо подавать в налоговую инспекцию по местонахождению организации.

Организацию признают *плательщиком* НДС до прекращения права пользования недрами. То есть до момента, когда:

- истекает срок действия лицензии;
- организация откажется от прав пользования недрами;
- исполнится условие, предусмотренное лицензией и исключающее дальнейшее пользование участком недр;
- досрочно будет прекращено действие лицензии.

Организации, признаваемые *пользователями недр*, подлежат постановке на учет в качестве плательщика НДС. Для этого организации писать заявление нет необходимости. Налоговая инспекция по местонахождению участка недр, предоставленного организации в пользование, самостоятельно поставит организацию на учет. Сделает это она в течение 30 календарных дней на основании сведений, полученных от Росприроднадзора. О постановке на учет в качестве плательщика НДС организация узнает из уведомления по форме 9-НДС-1.

По общему правилу организацию поставят на учет в налоговой инспекции того субъекта РФ, где находится используемый участок недр. По местонахождению

организации ее поставят на учет как плательщика НДС, только если она добывает полезные ископаемые:

- на территории того же субъекта РФ, где она сама и зарегистрирована;
- на континентальном шельфе России;
- в исключительной экономической зоне России;
- за пределами России (если территория добычи находится под юрисдикцией России, арендуется ею у иностранных государств или используется на основании международного договора).

Если участок недр расположен на территории нескольких регионов, в лицензии на пользование недрами укажут код региона, в котором находится большая часть участка. Несмотря на это, организацию – плательщика НДС поставят на учет в каждом из регионов.

Порядок расчета НДС зависит от вида добытого полезного ископаемого.

Налоговое законодательство предусматривает *два способа расчета НДС*:

- ***исходя из количества добытого полезного ископаемого.*** Этим способом необходимо рассчитывать НДС при добыче угля, нефти, газа и газового конденсата (кроме нефти, газа и газового конденсата, добытых на новых морских месторождениях углеводородного сырья);

- ***исходя из стоимости добытого полезного ископаемого.*** Этот способ применяется при расчете НДС по остальным видам полезных ископаемых, включая нефть, газ и газовый конденсат, добытые на новых морских месторождениях углеводородного сырья. При этом рассчитывать НДС исходя из стоимости нефти, газа и газового конденсата, добытых на новых морских

месторождениях, можно в течение определенного периода. По окончании этого периода применяется первый способ расчета – исходя из количества добытого полезного ископаемого.

Законодательством предусмотрено три способа определения стоимости добытого полезного ископаемого:

- исходя из сложившихся цен реализации без учета субсидий;
- исходя из цен реализации;
- исходя из расчетной стоимости.

Такие способы предусмотрены в п. 1 ст. 340 НК РФ.

Организация должна *ежемесячно* выбирать способ по каждому виду добываемого полезного ископаемого. При этом применять к одному виду полезного ископаемого несколько способов расчета стоимости нельзя.

В отношении углеводородного сырья, добываемого на новом морском месторождении, применение двух первых способов определения налоговой базы имеет некоторые особенности. Третий способ (исходя из расчетной стоимости) по отношению к углеводородному сырью не применяется вообще.

Стоимость добытого полезного ископаемого признается **налоговой базой** по НДС в отношении любых полезных ископаемых, кроме угля, нефти, газа и газового конденсата.

По общему правилу при добыче угля, нефти, газа и газового конденсата НДС необходимо рассчитывать исходя из количества добытого полезного ископаемого.

Однако на нефть, газ и газовый конденсат, добытые на новых морских месторождениях углеводородного сырья, это правило не распространяется. **Налоговой базой** по НДС при добыче нефти, газа и газового конденсата на

новых морских месторождениях является *стоимость добытого полезного ископаемого*. Но применение такого порядка ограничено по времени.

Рассчитывать НДПИ исходя из стоимости нефти, газа и газового конденсата, добытых на новых морских месторождениях, можно в течение: 1) 60 календарных месяцев после начала промышленной добычи – для месторождений, полностью расположенных в Азовском море, или на 50 и более процентов своей площади – в Балтийском море;

2) 84 календарных месяцев после начала промышленной добычи – для месторождений, расположенных на 50 и более процентов своей площади:

- в Черном море (на глубине до 100 метров включительно);

- Печорском, Белом или Японском море;

- южной части Охотского моря (южнее 55-го градуса северной широты);

- российской части дна Каспийского моря;

3) 120 календарных месяцев после начала промышленной добычи – для месторождений, расположенных на 50 и более процентов своей площади:

- в Черном море (на глубине более 100 метров);

- северной части Охотского моря (на 55-м градусе северной широты или севернее);

- южной части Баренцева моря (южнее 72-го градуса северной широты);

4) 180 календарных месяцев после начала промышленной добычи – для месторождений, расположенных на 50 и более процентов своей площади:

- в Карском море;

- северной части Баренцева моря (на 72-м градусе северной широты и севернее);
- восточной Арктике (море Лаптевых, Восточно-Сибирском море, Чукотском море и Беринговом море).

В отношении углеводородного сырья, добытого после указанных сроков, НДПИ рассчитывают исходя из количества добытого полезного ископаемого.

2.7 ВОДНЫЙ НАЛОГ

Водный налог регламентируется главой 25.2 НК РФ «Водный налог».

Платить водный налог должны те, кто использует водные объекты по лицензии. Это могут быть как организации, предприниматели, так и обычные граждане.

Причем во внимание необходимо брать также лицензии, которые получили до введения Водного кодекса. То есть до 1 января 2007 года. После этой даты водопользование не лицензируется. Поэтому, после того как закончится действующая лицензия, водопользователь заключит договор или получит разрешение и платить будет уже не водный налог, а плату по договору. До окончания срока действия таких лицензий их владельцы признаются плательщиками водного налога.

Условно *плательщиков* водного налога можно разделить на две группы. *Первая группа*: пользуется объектами, для которых сейчас нужна лицензия.

Сейчас лицензию выдают только на один вид водопользования. Это забор воды из подземных водных объектов. Так предусмотрено Законом от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах». То есть по такому виду водопользования платить налог обязательно, даже если

лицензия по какой-то причине не получена. Из этого правила есть исключения.

Вторая группа: есть на руках действующая лицензия, которую продлевать больше не нужно.

Для нескольких видов водопользования сейчас действуют правила Водного кодекса. То есть получать лицензии для них больше нет необходимости. Вместо этого оформляют договор или разрешение. И перечисляют не налог, а специальные платежи. Но если лицензии, выданные ранее, еще действуют, то до окончания срока за их обладателями сохраняются обязанности плательщика водного налога.

Это случаи, когда организация:

- забирает воду с поверхности водных объектов;
- использует акватории водных объектов (кроме лесосплава в плотях и кошелях);
- использует водные объекты без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использует водные объекты для сплава древесины в плотях и кошелях.

В Москве и Санкт-Петербурге с 1 января 2015 года не действуют лицензии (договоры) на пользование водными объектами, которые были выданы (заключены) до 1 января 2007 года. То есть до того, как был введен в действие Водный кодекс.

Когда срок лицензий на перечисленные выше виды водопользования истечет, получать новые уже не понадобится. Вместо лицензии будет один из двух документов:

- договор на использование водных объектов. Его заключают с региональными или местными администрациями. По договору и взимают плату за воду;

- решение о предоставлении водных объектов в пользование. Решение предоставить водный объект для обороны и безопасности государства принимает Правительство РФ, а для других целей – региональные или местные администрации.

С 1 апреля 2018 года на территории Крыма и Севастополя действует общий порядок расчета и уплаты водного налога. Никаких исключений для организаций, работающих на этих территориях, нет. При расчете налога руководствуйтесь общими правилами. То есть если на забор воды не требуется лицензия, то платить водный налог не нужно. Если же забор воды лицензируется, заплатить водный налог придется. Организации Крыма и Севастополя вправе действовать по лицензиям, которые они получили еще на Украине.

До 1 апреля 2018 года организации Крыма и Севастополя платили водный налог, только если забирали воду:

- из территориального моря и внутренних морских вод;

- в целях водоснабжения населения.

Водный налог при заборе воды из остальных водных объектов не взимали, поскольку налоговые ставки по этим объектам для Крыма и Севастополя установлены не были.

С 1 апреля 2018 года Крым и Севастополь включили в состав Северо-Кавказского экономического района. С этой даты при заборе воды необходимо начислять водный налог по ставкам, которые действуют в этом районе. Эти ставки распространяются на забор воды из остальных

водных объектов Крыма и Севастополя (включая подземные воды, в том числе первые водоносные горизонты).

Если лицензии нет, хотя должны были получить, то это не означает, что платить водный налог не придется. За самовольное использование водных объектов, кроме налоговой ответственности, грозит еще административная и уголовная.

Размер административного штрафа составляет:

- для граждан – от 1000 до 3000 руб.;
- для предпринимателя – от 10 000 до 30 000 руб.;
- для организаций – от 50 000 до 100 000 руб.;
- для должностных лиц – от 10 000 до 30 000 руб.

Для организаций и предпринимателя штраф могут заменить на другое наказание – приостановить деятельность на срок до 90 суток.

По Уголовному кодексу за деятельность без лицензий (разрешений) предусмотрено одно из следующих наказаний:

- штраф, размер которого может достигать 300 000 руб.;
- штраф в размере зарплаты (другого дохода) за период до двух лет;
- обязательные работы сроком до 480 часов;
- арест до шести месяцев.

Водопользование без лицензии в период ее переоформления – это не нарушение, штраф организации не грозит. Естественно, если документы на переоформление лицензии поданы в срок. Водный налог за этот период уплачивают на общих основаниях.

Ниже перечислены случаи, когда платить водный налог нет необходимости. Условно можно выделить пять групп.

Группа 1. Забор воды из подземных водных объектов:

- воды, которая содержит полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы;
- термальных вод;
- шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод.

Группа 2. Забор воды из водных объектов для:

- пожарной безопасности;
- ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- санитарных, экологических и судоходных попусков;
- морских судов, судов внутреннего и смешанного (река-море) плавания, чтобы обеспечить работу технологического оборудования;
- рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан.

Группа 3. Использование акватории водных объектов для:

- плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах;

- разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для деятельности, которая связана с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также для такой деятельности на водных объектах;
- проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного назначения и для целей водоотведения;
- организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- рыболовства и охоты;
- рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов.

Группа 4. Использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений.

Группа 5. Пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства.

Если в лицензии не указаны виды водопользования, освобожденные от налогообложения, и организация не ведет отдельный учет воды, начислять водный налог с таких объектов необходимо на общих основаниях.

Налогоплательщики, которые должны получать лицензии для пользования водой, обязаны встать на учет и по своему местонахождению, и по местонахождению водного объекта.

Встать на учет по своему местонахождению организация и предприниматель должны по общим правилам.

Чтобы встать на учет в качестве плательщика водного налога, достаточно получить лицензию на водопользование. После этого управление по недропользованию передаст данные о недропользователе в налоговую инспекцию по местонахождению водного объекта. Сделать это должны в течение 10 дней после того, как выдали лицензию. Налоговая инспекция самостоятельно без участия недропользователя поставит его на учет как плательщика водного налога.

Декларацию по водному налогу должны сдавать плательщики этого налога.

Декларацию сдают не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Если крайний срок выпал на выходной или нерабочий праздничный день, сдайте декларацию по водному налогу в ближайший рабочий день. В 2019 году декларацию необходимо сдать в сроки:

- по итогам I квартала – не позднее 22 апреля;
- по итогам полугодия – не позднее 22 июля;
- по итогам девяти месяцев – не позднее 21 октября;
- по итогам года – не позднее 20 января следующего года.

Статья 119 НК РФ предусматривает штраф в размере 5 процентов от суммы налога по декларации, которую

вовремя не заплатили. Штраф придется заплатить за каждый полный или неполный месяц просрочки начиная со дня, который установлен для подачи декларации. *Максимальный* предел для такого штрафа – 30 процентов от неуплаченного налога по декларации, а *минимальный* – 1000 руб.

Так, если всю сумму налога заплатили в срок, а декларацию сдали позже, штраф равен 1000 руб. А если не заплатили часть налога, то штраф рассчитают именно с этой части.

Если вовремя не сдать декларацию по водному налогу, руководителя организации или предпринимателя могут привлечь к административной ответственности в виде предупреждения или штрафа. Решение об административной ответственности принимает суд по заявлению налоговой инспекции. Размер штрафа составит от 300 руб. до 500 руб.

По общему правилу декларацию подают в ту налоговую инспекцию, где используют водный объект. Бывают случаи, что организация осуществляет деятельность на территории нескольких муниципальных образований в пределах одного субъекта РФ. Тогда декларацию подают по своему выбору:

- либо в налоговую инспекцию по местонахождению организации;
- либо в одну из налоговых инспекций по месту использования воды. Этот вариант необходимо согласовать с территориальным управлением ФНС.

Крупнейшие налогоплательщики сдают декларацию в налоговую инспекцию по месту учета в качестве крупнейших. Если водный объект находится в другом регионе, на титульном листе необходимо указать КПП,

который присвоили организации в этом регионе. Декларацию по водному налогу можно сдать одним из следующих способов:

- на бумаге (через представителя или по почте);
- в электронном виде по ТКС.

Для некоторых организаций электронный способ обязателен. Например, если среднесписочная численность сотрудников за предыдущий год превышает 100 человек, то в текущем году сдавать налоговые декларации можно только в электронном виде.

Для вновь созданных или реорганизованных организаций предел в 100 человек необходимо определять исходя из данных за месяц реорганизации или создания. Сдавать декларации только этим способом обязаны и крупнейшие налогоплательщики.

Рассчитывать *водный налог* необходимо ежеквартально отдельно по каждому объекту налогообложения и водному объекту. Чтобы рассчитать сумму налога, важно правильно определить налоговую базу и ставку водного налога.

Налоговая база по водному налогу зависит от целей использования водного объекта. Ее рассчитывают отдельно по каждому:

- объекту налогообложения;
- водному объекту.

В зависимости от вида использования водного объекта налоговую базу определяют по разным правилам.

Если используется водный объект для забора воды, *налоговая база* соответствует объему забранной воды за квартал. Объем определяют по данным измерительных приборов. Эти же показания отражают в журнале первичного учета использования воды.

Если измерительных приборов нет, объем воды определяют исходя из *фактического времени работы и производительности технических средств*. Например, при заборе воды насосом *налоговая база* зависит от производительности насоса (объем забранной воды в единицу времени) и времени его работы. Также следует учесть *высоту подъема воды* (столб воды), ее характеристики, которые зависят от времени и глубины, а также состояние скважины.

Если и этим способом определить объем невозможно, используют *нормы водопотребления*. Лимит указан в лицензии. Его устанавливают по каждому водному объекту и целям использования.

Кстати, водоизмерительные приборы могут временно выйти из строя. В этом случае до тех пор, пока их не отремонтируют, *налоговую базу* определяют по правилам забора воды без измерительных приборов. А сумму налога рассчитывают по ставке, увеличенной в 1,1 раза.

Если используют водный объект в гидроэнергетике без забора воды, *налоговая база* равна количеству электроэнергии, которую произвели за квартал.

А если для этих целей осуществляют забор воды, *налоговую базу* определяют как для объекта - забор воды. При использовании водного объекта для сплава древесины в плотях и кошелях *налоговую базу* рассчитают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база,} \\ \text{един.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Объем древесины,} \\ \text{сплавляемой в плотях и} \\ \text{кошелях, тыс. м}^3 \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Расстояние} \\ \text{сплава, км} \\ \text{: 100.} \end{array} \quad (21)$$

В случае использования водных объектов для прочих целей *налоговая база* соответствует площади водного пространства, которое предоставили в

пользование. Этот показатель, как правило, указан в лицензии на водопользование. Если в лицензии нет площади, тогда посмотрите технические (проектные) документы.

Ставки водного налога перечислены в статье 333.12 НК РФ. Они различны и зависят:

- от объекта налогообложения;
- от бассейнов рек, озер, морей;
- от экономических районов.

Если для одного водного объекта установлены различные ставки, налоговую базу определяют отдельно для каждой ставки. Например, если организация осуществляет забор воды из реки Волги в Северном и Северо-Западном экономических районах, *налоговую базу* необходимо считать отдельно. Несмотря на то, что водный объект один - река Волга, в этих районах действуют разные ставки водного налога.

Следует обратить внимание, что к ставкам водного налога применяют *повышающий коэффициент*. Его размер устанавливают для каждого года. В 2020 году ставки применяют с коэффициентом 2,31.

Существует два случая, когда ставку водного налога необходимо дополнительно увеличить.

Случай 1. Забор воды. Размер ставки необходимо повысить:

- на коэффициент 1,1, если у вас нет специальных приборов, чтобы измерить количество воды, которое изъято из водного объекта;
- в пять раз за сверхлимитный забор.

Случай 2. Добыча подземных вод для их переработки, упаковки и реализации. В этом случае ставку необходимо умножить на 10. Этот случай не

распространяется на добычу промышленных, минеральных и термальных вод.

Умножая ставки на коэффициенты, их необходимо округлить до полного рубля.

Начисляют водный налог по общей ставке. Коэффициент 10 применяют, только если организация последовательно проходит три стадии:

- добывает питьевую воду;
- обрабатывает ее и разливает ее в потребительскую тару;
- реализует воду в упаковке.

Если организация добывает воду не для реализации, а для производства пива и безалкогольных напитков, она проходит только первую стадию. Добытую воду используют лишь как компонент для другой продукции. Поэтому оснований считать водный налог с коэффициентом 10 нет.

Дополнительный коэффициент при добыче подземных вод для реализации может применяться в трех случаях:

- 1) после обработки, подготовки, переработки и упаковки воды в тару;
- 2) после обработки, подготовки и переработки воды;
- 3) после упаковки воды в тару.

Налоговая инспекция может исходить из того, что изготовление пива и безалкогольных напитков - это процесс, включающий в себя обработку, подготовку и переработку добытой воды. Что касается упаковки в тару, то фактически в рассматриваемой ситуации в тару разливают не воду, а другой готовый продукт - пиво или безалкогольный напиток.

При таком подходе организация, добывающая воду для производства пива или безалкогольных напитков, подпадает под условие о применении повышенной налоговой ставки.

Водный налог рассчитывают *ежеквартально* отдельно по каждому виду водопользования. Сумму водного налога к уплате в бюджет по каждому объекту определяют по формуле:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Водный} & & \text{Налого} & & \text{Налогов} & & \text{Общий} \\ \text{налог к} & = & \text{вая} & \times & \text{ая} & \times & \text{коэффицие} \\ \text{уплате,} & & \text{база,} & & \text{ставка,} & & \text{нт, един.} \\ \text{руб.} & & \text{един.} & & \text{руб.} & & \text{Дополнител} \\ & & & & & & \text{ьный} \\ & & & & & & \text{коэффициен} \\ & & & & & & \text{т, един.} \end{array} \quad (22)$$

Чтобы определить общую сумму налога, необходимо сложить суммы налога по каждому объекту.

2.8 СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

Сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов - это не налог, но сбор, входящий в налоговую систему России и регулируемый НК РФ. По сути это даже два сбора - один за пользование объектами животного мира, второй за пользование объектами водных биоресурсов. Но они так близки, что объединяются в единую сущность.

Сбору посвящена глава 25.1 НК РФ, которая устанавливает основы этого платежа в бюджет со стороны организаций и ИП.

Плательщики сборов за пользование объектами животного мира и водных биоресурсов - это организации и физические лица, в том числе индивидуальные

предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение:

- на добычу объектов животного мира на территории РФ;
- на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в ее исключительной экономической зоне, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Сборами облагаются объекты животного мира и водных биологических ресурсов, поименованные в статье 333.3 НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании выданного разрешения.

В статье 333.3 НК РФ перечислены животные, птицы, рыбы и другие обитатели водоемов, которые таким образом признаются объектами обложения данными сборами.

Сборами не облагаются объекты животного мира и водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется:

- для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ (по перечню Правительства РФ);
- лицами, постоянно проживающими в местах традиционного обитания и хозяйствования коренных малочисленных народов, если охота и рыболовство являются основой их существования.

Есть лимиты на использование объектов животного мира и водных биоресурсов, они устанавливаются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Ставки сбора установлены Налоговым кодексом РФ:

- за каждый объект животного мира;
- за каждый объект водных биологических;
- за каждый объект водных биоресурсов - морских млекопитающих.

При соблюдении определенных условий возможно применение *нулевой ставки*, а также пониженных ставок сборов.

Органы, выдавшие разрешение на добычу объектов животного мира и/или разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, не позднее 5-го числа каждого месяца представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения:

- о выданных разрешениях;
- о сумме сбора, подлежащей уплате по каждому разрешению;
- о сроках уплаты сбора.

Организации и индивидуальные предприниматели, получившие соответствующее разрешение, не позднее 10 дней со дня его получения представляют в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанное разрешение, сведения:

- о полученных разрешениях на добычу объектов животного мира;
- о суммах сбора, подлежащих уплате;
- о суммах фактически уплаченных сборов.

По истечении срока действия разрешения на добычу объектов животного мира организации и индивидуальные предприниматели вправе обратиться за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным разрешениям.

Зачет или возврат сумм сбора осуществляется в порядке, установленном главой 12 НК РФ, при условии представления соответствующих документов.

Порядок распределения квот на вылов (добычу) водных биологических ресурсов в научно-исследовательских целях, учебных и культурно-просветительских целях утвержден Постановлением Правительства РФ от 26.11.2008 № 887 «Об утверждении Правил распределения квот добычи (вылова) водных биологических ресурсов для осуществления рыболовства в научно-исследовательских и контрольных целях, в учебных и культурно-просветительских целях, а также в целях аквакультуры (рыбоводства)».

Распределение общих допустимых уловов водных биологических ресурсов применительно к видам квот их добычи (вылова) установлено Постановлением Правительства РФ от 15.12.2005 № 768 «О распределении общих допустимых уловов водных биологических ресурсов применительно к видам квот их добычи (вылова)».

О сроках и порядке уплаты сбора указано в статье 333.5 НК РФ.

Плательщики сбора за пользование объектами животного мира (кроме водных биоресурсов) уплачивают сбор при получении разрешения на добычу.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на добычу объектов животного мира. *Плательщики сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов* - физические лица, индивидуальные предприниматели и организации, получающие в установленном порядке разрешение на

добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов выдаются при осуществлении:

- промышленного и прибрежного рыболовства;
- рыболовства в научно-исследовательских, контрольных, учебных и культурно-просветительских целях;
- рыболовства в целях товарного рыбоводства, воспроизводства и акклиматизации водных биоресурсов;
- организации любительского и спортивного рыболовства;
- в иных случаях.

Порядок получения разрешения утвержден Постановлением Правительства РФ от 22.10.2008 № 775 «Об оформлении, выдаче, регистрации, приостановлении действия и аннулировании разрешений на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, а также о внесении в них изменений».

Выдача разрешений водных биологических ресурсов производится территориальными органами Федерального агентства по рыболовству на основании заявления юридического лица.

Расчет производится в отношении каждого объекта по следующей формуле:

$$\begin{array}{lclcl} \text{Размер} & & \text{Ставка сбора (для} & & \text{Количество} \\ \text{сбора} & = & \text{соответствующего} & \times & \text{объектов водных} \\ & & \text{объекта на дату начала} & & \text{биологических} \\ & & \text{действия разрешения)} & & \text{ресурсов} \end{array} \quad (23)$$

Ставки сбора установлены в рублях за 1 тонну разрешенного к вылову объекта водных биологических ресурсов.

Ставки установлены в зависимости от бассейна, в котором разрешен вылов объектов водных биологических ресурсов.

Плательщики сбора за пользование объектами водных биоресурсов уплачивают его в виде *разового* и *регулярных* взносов, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, - *единовременного* взноса.

Разовый взнос составляет 10% от исчисленной суммы сбора. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

$$\text{Размер регулярного платежа} = \left(\text{Сумма сбора} - \text{Размер разового сбора} \right) : \text{Количество месяцев действия разрешения} \quad (24)$$

Единовременный взнос уплачивается за разрешенный прилов *не позднее 20 числа месяца*, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Уплата сбора плательщиками производится по месту своего учета в налоговом органе. Суммы сборов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения.

Уплата сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов производится:

- плательщиками - физическими лицами, за исключением ИП, - по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;

- плательщиками - организациями и ИП - по месту своего учета.

Физические лица не представляют сведения о полученных разрешениях в налоговый орган.

Юридические лица и ИП представляют в налоговый орган сведения:

- о полученных разрешениях, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов;
- о количестве объектов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения.

Лица, осуществляющие пользование объектами водных биологических ресурсов по разрешению на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, *не позднее 10 дней* с даты получения такого разрешения представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных разрешениях, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Плательщик сбора не вправе корректировать сумму сбора, производить уплату исходя из фактического вылова и претендовать на возврат переплаты.

Обязанность по уплате сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов связана не с фактом вылова водных биоресурсов, а исключительно с фактом выдачи в установленном порядке разрешения на право ведения промысла водных биоресурсов.

Не уплачивают сборы физические лица, являющиеся представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации.

Не уплачивают сборы физические лица, не относящиеся к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающие в местах, где для их проживания и хозяйственной деятельности охота и рыболовство являются основой существования.

Данные льготы распространяются только на количество (объем) объектов водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд, указанных категорий плательщиков. Основным документом, подтверждающим право на льготу, является паспорт гражданина РФ с отметкой о регистрации по месту жительства.

Предусмотрены льготы в виде пониженной ставки сбора: *0 % и 15 %*.

1. Ставка 0 %

устанавливаются в случаях, если пользование объектами водных биологических ресурсов осуществляются при:

- рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов
- рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях.

2. Ставка 15 %

за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются для:

- градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации;
- российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовецких артелей (колхозов);

- индивидуальных предпринимателей, которые удовлетворяют критериям, установленным для рыбохозяйственных организаций.

Для рыбохозяйственных организаций доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов должна составлять не менее 70 %.

Непредставление налоговому органу в установленный срок плательщиком сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов сведений о полученных разрешениях, о суммах сбора, подлежащих уплате, а также сведений о количестве разрешенного прилова влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый не представленный документ.

3. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

3.1 НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

С 2004 года налог на имущество организаций применяется в соответствии с положениями 30 главы «Налог на имущество организаций» НК РФ.

С 2020 года изменили порядок отнесения имущества к объектам налогообложения. Кроме того, расширили перечень недвижимости, за которую налог необходимо платить по *кадастровой* стоимости.

Налогом на имущество облагают только объекты недвижимости.

Для целей налогообложения к *недвижимости* относят:

1. Объекты, которые невозможно переместить без ущерба для их назначения:

- земельные участки, участки недр;

- здания, сооружения, объекты незавершенного строительства;

- жилые и нежилые помещения;
- машино-места, которые являются частью здания или сооружения, при условии, что их границы зафиксированы по правилам кадастрового учета.

2. Самолеты, вертолеты и другие воздушные суда, которые подлежат государственной регистрации в соответствии со ст. 33 Воздушного кодекса.

3. Корабли, морские суда и суда внутреннего плавания, которые подлежат государственной регистрации в соответствии со ст. 33 Кодекса торгового мореплавания и ст. 16 Кодекса внутреннего водного транспорта.

Объекты, которые не относятся к недвижимости, признают *движимым* имуществом. Например, к движимому имуществу относят компьютерную технику (принтеры, серверы), автомобили, рабочий, продуктивный и племенной скот.

Такой порядок следует из положений статьи 130 ГК РФ. Помимо этой статьи, определяя состав недвижимого имущества, необходимо руководствоваться Законом от 30.12.2009 № 384-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» и Общероссийским классификатором основных фондов, утвержденным приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст.

Объектом обложения налогом на имущество не признают:

- земельные участки, водные объекты и природные ресурсы;
- объекты, предназначенные для обеспечения безопасности и обороны и учтенные на балансах силовых

структур, в которых предусмотрена военная и приравненная к ней служба;

- объекты культурного наследия федерального значения;

- ядерные установки, которые используются в научных целях, а также хранилища ядерных материалов, радиоактивных веществ и отходов;

- ледоколы, атомоходы и суда атомно-технологического обслуживания;

- космические объекты;

- корабли, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

- корабли, зарегистрированные в Российском открытом реестре судов организациями, которые получили статус участников специальных административных районов в Калининградской области и Приморском крае по Закону от 03.08.2011 № 291-ФЗ;

- воздушные суда, зарегистрированные в

- в Государственном реестре гражданских воздушных судов организациями, которые получили статус участников специальных административных районов в Калининградской области и Приморском крае по Закону от 03.08.2018 № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края».

Не платят налог:

- с улучшений земельного участка;
- имущества участников СЭЗ в Крыму и Севастополе;

- оборудования к установке;

- доли при долевом строительстве.

Налогом на имущество облагают только объекты недвижимости. Заасфальтированную парковку нельзя считать недвижимостью. Она не имеет признаков сооружения, квалифицируется как часть земельного участка и не признается самостоятельной неделимой вещью.

В данном случае заасфальтированную парковку следует рассматривать как элемент благоустройства земельного участка, на котором расположен торговый центр. Налогом на имущество такие объекты не облагают. На каком участке организация оборудовала парковку – на собственном или на арендованном – для обложения налогом на имущество значения не имеет.

Недостроенный объект может облагаться налогом на имущество только по *кадастровой* стоимости. Для этого кадастровая стоимость объекта должна быть определена, а в региональном законе сказано, что незавершенное строительство относится к недвижимости, для которой установлено кадастровое налогообложение. Если эти условия выполнены, до конца строительства организации придется платить налог на имущество по кадастровой стоимости.

Если эти условия не выполнены, действует порядок налогообложения, установленный п. 1 ст. 374 НК РФ. А в нем сказано, что платить налог на имущество необходимо с объектов недвижимости, которые в бухгалтерском учете отражены в составе основных средств. Незавершенное строительство не признается основным средством – такой объект не соответствует критериям, которые перечислены в п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». В бухгалтерском учете такие объекты отражают на счете 08 «Вложения во

внеоборотные активы». А потому и налог на имущество с подобных объектов не платят.

По общему правилу обязанность начислять *налог на имущество* возникает, когда объект достроен и принят к учету в качестве основного средства. То есть когда он отражен на счете 01 «Основные средства».

В отношении объектов, которые поименованы в разделе III инвестиционной декларации, расположены на территории свободной экономической зоны (СЭЗ) и используются в деятельности на этой территории, организации – участники СЭЗ на 10 лет освобождаются от уплаты налога на имущество. При этом 10-летний срок отсчитывается:

- по основным средствам, числящимся на балансе организации до получения статуса участника СЭЗ, – со дня включения организации в реестр участников СЭЗ;
- по основным средствам, приобретенным (созданным) после получения статуса участника СЭЗ, – с месяца, следующего за месяцем принятия объекта на учет.

Требований о том, что для применения льготы организация должна иметь статус участника СЭЗ уже в периоде строительства объекта, в НК РФ нет. Поэтому вести раздельный учет затрат на строительство за периоды до и после получения статуса участника СЭЗ организация не должна. Льгота по налогу на имущество будет распространяться на всю стоимость объекта независимо от того, к какому из этих периодов относятся капвложения.

Налог на имущество платят только с объектов недвижимости. Имущество, которое отражено на счете 07 «Оборудование к установке», к недвижимости не относится.

Если первоначальная стоимость объекта, для которого приобреталось оборудование, сформирована, а сам объект введен в эксплуатацию, инспекция вправе доначислить налог на имущество со стоимости оборудования, которое формально числится на счете 07 «Оборудование к установке».

Для целей налогообложения все объекты недвижимости разделены на две категории – в зависимости от порядка определения *налоговой базы* и способа отражения имущества в бухгалтерском учете. ***Налоговой базой*** может быть:

- 1) кадастровая стоимость имущества;
- 2) среднегодовая стоимость имущества;

В бухгалтерском учете недвижимое имущество может быть отражено либо в составе основных средств, либо в составе других активов.

Закрытый перечень объектов недвижимости, которые могут облагаться налогом по *кадастровой* стоимости, приведен в статье 378.2 НК РФ. К такой недвижимости относят:

- 1) внесенные в региональные перечни административно-деловые и торговые центры или комплексы, а также отдельные помещения в них. При этом здание признают административно-деловым или торговым центром, если оно соответствует хотя бы одному из следующих условий:

- здание расположено на земельном участке, разрешенный вид использования которого предусматривает размещение объектов делового, административного или коммерческого назначения и/или торговых объектов, объектов общественного питания, бытового обслуживания;

- здание предназначено или фактически используется для размещения объектов делового, административного, коммерческого назначения и/или торговых объектов, объектов общественного питания, бытового обслуживания.

Оба условия равноценны. То есть достаточно, чтобы выполнялось одно из них. Например, разрешенный вид использования земельного участка - размещение объектов административно-делового назначения. Здание, которое расположено на этом участке, региональные власти могут включить в перечень. Даже если по правоустанавливающим документам здание имеет другое назначение или фактически используется в других целях. *Исключение* - если здание расположено на территории двух земельных участков, а размещение административно-деловых объектов предусматривает разрешенный вид использования только одного из них. В этом случае здание может быть включено в региональный перечень, если выполнено второе условие. А именно, если правоустанавливающие документы подтверждают, что здание предназначено или фактически используется для размещения административно-деловых или коммерческих помещений. Тогда администрация региона может включить его в перечень кадастровых объектов недвижимости. Даже если часть здания расположена на земельном участке, использование которого для размещения подобных объектов не предусмотрено.

Кроме того, к *административно-деловым* и *торговым* центрам приравнивают здания, которые предназначены или фактически используются для одновременного размещения офисов, объектов торговли, общественного питания и бытового обслуживания;

2) нежилые помещения, которые согласно технической документации предназначены для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания или бытового обслуживания, а также помещения, которые фактически используют для этих целей. То есть когда перечисленные объекты занимают не менее 20 процентов общей площади помещения;

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

Вот *четыре обязательных условия* для налогообложения недвижимости по *кадастровой стоимости*.

1. Объект недвижимости находится в России;
2. Недвижимость принадлежит организации на праве собственности, хозяйственного ведения или получено по концессионному соглашению.
3. Кадастровая стоимость объекта определена.
4. В регионе принят закон, который устанавливает кадастровый порядок налогообложения недвижимости. В законе должны быть прописаны конкретные виды имущества из п. 1 ст. 378.2 НК РФ, на которые этот порядок распространяется.

Еще одно *обязательное условие* есть для административно-деловых и торговых центров, а также нежилых помещений коммерческого назначения, указанных в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ. Они могут

облагаться по *кадастровой* стоимости, только если включены в региональный перечень кадастровой недвижимости. Сведения о каждом здании или помещении, включенном в перечень, должны содержать кадастровый номер (условный номер - для единого недвижимого комплекса), а также адрес.

Следует отметить, что в течение года региональные власти вправе менять утвержденные перечни. При расчете налога эти поправки необходимо учитывать, только если они улучшают положение организации.

Региональные перечни *«кадастровой»* недвижимости на текущий год должны быть утверждены и опубликованы не позднее 1 января. В течение года региональные власти могут корректировать эти документы. *Например*, исключать из перечней ошибочно внесенные объекты или, наоборот, добавлять в них новую недвижимость.

Региональные перечни недвижимости относятся к нормативным актам, которые регулируют отдельные вопросы налогообложения в рамках законодательства о налогах и сборах. Изменения, которые вносят в такие нормативные акты:

- не имеют обратной силы, если ухудшают положение налогоплательщиков;
- имеют обратную силу, если улучшают положение налогоплательщиков и об этом прямо сказано в изменяющем документе.

В первом случае применять изменения необходимо только с нового налогового периода. Например, в апреле 2020 года в региональный перечень внесли изменения, согласно которым за свое административное здание организация должна платить налог на имущество по

кадастровой стоимости. Сумма налога по *кадастровой* стоимости больше, чем сумма налога по *среднегодовой стоимости*. Положение организации ухудшается, поэтому применять новый порядок расчета она обязана только с 1 января 2021 года.

Во втором случае организация может применять поправки с начала текущего года. Например, в апреле 2020 года из регионального перечня исключили административное здание, принадлежащее организации. Платить налог на имущество по кадастровой стоимости за это здание организация больше не обязана. Сумма налога по *кадастровой* стоимости больше, чем сумма налога по *среднегодовой* стоимости. Положение организации улучшается, поэтому она вправе пересчитать налог на имущество, начиная с 1 января 2020 года.

В региональные перечни кадастрового имущества можно включать только те объекты, которые соответствуют условиям пп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ. Об этом сказано в пп. 1 п. 7 ст. 378.2 НК РФ. По ошибке в перечень могут включить объект, который по своему назначению или характеру использования не отвечает установленным требованиям. В таком случае ошибка должна быть исправлена, а сам объект — исключен из перечня. Причем, если назначение и характеристики использования объекта не меняются, его исключают из перечня не только на текущий год, но и на последующие налоговые периоды.

Имущество, указанное в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, в региональные перечни не включают. Остальные четыре условия должны выполняться. Причем в региональном законе должны быть перечислены конкретные виды имущества из пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ. Лишь за эти

объекты организации должны платить налог по кадастровой стоимости. Например, в региональном законе сказано, что по кадастровой стоимости облагаются только жилые помещения и объекты незавершенного строительства. В этом случае остальные объекты, перечисленные в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ (гаражи, машино-места, недвижимость, расположенная на индивидуальных земельных участках), под кадастровое налогообложение не попадают. Они могут облагаться налогом на имущество только по *среднегодовой* стоимости и только в том случае, если организация учитывает их в составе основных средств.

Другими словами, объекты недвижимости, указанные в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, могут облагаться налогом на имущество как по кадастровой, так и среднегодовой стоимости. Все зависит от содержания регионального закона.

Например, организация приобрела две квартиры. Одну – для использования в собственной деятельности, вторую – для перепродажи. Обе квартиры имеют кадастровую стоимость. В бухгалтерском учете первую квартиру организация включила в состав основных средств, вторую – отразила на счете 41 «Товары».

Если в региональном законе сказано, что жилые помещения входят в состав кадастровой недвижимости, то за обе квартиры организация должна платить налог по кадастровой стоимости. Если в региональном законе не сказано, что жилые помещения входят в состав кадастровой недвижимости, то с первой квартиры организация платит налог по среднегодовой стоимости. Квартира, учтенная как товар, налогом не облагается – ни по кадастровой, ни по среднегодовой стоимости.

Налогом на имущество по *среднегодовой* стоимости облагается недвижимость, которая одновременно:

- не подпадает под кадастровое налогообложение. То есть не входит в состав имущества, с которого по региональному закону необходимо платить по кадастровой стоимости;
- принадлежит организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;
- отражена в бухгалтерском учете на счетах 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности». *Исключение* - недвижимость, полученная по концессионному соглашению и учтенная за балансом. Она тоже облагается налогом по среднегодовой стоимости.

Налогом на имущество, в частности, облагают объекты недвижимости, которые:

- предназначены для передачи или уже переданы во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, а также совместную деятельность (в т. ч. за границей);
- приобретены и находятся за границей.

Налог платят независимо от того, используется такое имущество в деятельности организации или нет.

Налогообложение имущества организаций, которые применяют специальные налоговые режимы, имеет свою специфику. Дело в том, что организации на УСН, ЕСХН и ЕНВД частично освобождены от уплаты налога на имущество.

Организации, применяющие УСН, платят налог на имущество только по тем объектам, налоговой базой для которых является *кадастровая* стоимость. С имущества,

налоговая база по которому определяется как *среднегодовая* стоимость, налог не взимается.

Плательщики ЕСХН освобождены от уплаты налога на имущество в части основных средств, которые используются в сельскохозяйственной деятельности. Состав основных средств и конкретные условия, при которых они освобождаются от налогообложения, НК РФ не определены.

Сельскохозяйственные товаропроизводители не платят налог на имущество с недвижимых основных средств, которые эксплуатируют в сельскохозяйственной деятельности. К такой деятельности относятся:

- производство сельхозпродукции;
- первичная и последующая (промышленная) переработка сельхозпродукции;
- реализация сельхозпродукции и продукции ее переработки;
- оказание услуг, перечисленных в пп. 2 п. .2 ст. 346.2 НК РФ, другим сельхозпроизводителям.

При этом от налогообложения освобождены только те основные средства, которые используют непосредственно в указанных видах деятельности. *Например*, это производственные здания и сооружения, рыболовецкие суда, склады для хранения сельхозпродукции, гаражи для хранения сельхозтехники.

Не применяется льгота к имуществу, которое не используется непосредственно в производстве сельхозпродукции и в других указанных видах сельскохозяйственной деятельности. В частности, льгота не распространяется на административные здания, офисные помещения, гостиницы, общежития, объекты жилого фонда и столовые.

Имущество не облагается налогом в течение всего налогового периода, даже если сельскохозяйственная деятельность носит сезонный характер. Основные средства, которые предназначены для сельскохозяйственной деятельности, но временно не используются в связи с консервацией, тоже не облагаются налогом на имущество.

С основных средств, которые плательщик ЕСХН одновременно использует в сельскохозяйственной и в других видах деятельности, платить налог на имущество нет необходимости. Деление одного и того же объекта в зависимости от характера его использования главой 30 НК РФ не предусмотрено. *Например*, на балансе организации – плательщика ЕСХН числится гараж. Часть гаража организация использует для хранения своей сельхозтехники, а часть – сдает в аренду строительной компании. В этой ситуации гараж полностью освобождается от налога на имущество.

Ни глава 30, ни п. 3 ст. 346.1 НК РФ не требуют рассчитывать налог на имущество в зависимости от степени использования объекта в том или ином виде бизнеса. Поэтому рассчитывать налог пропорционально доле выручки от прочих видов деятельности организация – плательщик ЕСХН не должна.

Если у организации – плательщика ЕСХН есть основные средства, которые вообще не используются в сельскохозяйственной деятельности, они полностью подпадают под налогообложение. Например, на балансе организации – плательщика ЕСХН числится ангар. Организация не использует его в сельскохозяйственной деятельности, а сдает в аренду. В этом случае арендная плата включается в состав внереализационных доходов, а

ангар полностью облагается налогом на имущество. Независимо от того, кто является его арендатором – другой сельхозпроизводитель или организация, которая ведет деятельность в другой сфере.

Организации на ЕНВД не платят налог с имущества, которое используют в деятельности на специальном налоговом режиме и налоговой базой для которого является среднегодовая стоимость. «Кадастровая» недвижимость облагается налогом на имущество на общих основаниях.

Как платить налог на имущество с неотделимых улучшений зависит от того, какое имущество арендует организация: движимое или недвижимое.

В составе основных средств организации учитывают капитальные вложения в арендованные объекты основных средств. Это означает, что в бухгалтерском учете арендатора стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества признается самостоятельным инвентарным объектом. На первый взгляд, исходя из этого определения, любые капитальные вложения в виде неотделимых улучшений должны облагаться налогом на имущество. На самом деле это правило распространяется только на неотделимые улучшения объектов недвижимости.

С 2019 года любые движимые основные средства не облагаются налогом на имущество. Следовательно, если организация арендует такие объекты и производит на них неотделимые улучшения, платить налог на имущество со стоимости капвложений она не должна. Даже если эти капитальные вложения числятся у нее на балансе.

Со стоимости неотделимых улучшений недвижимого имущества налог платить придется.

Несмотря на то, что самостоятельными объектами недвижимости такие капитальные вложения не признают, их следует рассматривать как неотделимую составную часть недвижимых основных средств.

Однако есть два *исключения*. Во-первых, под налогообложение не попадают неотделимые улучшения объектов недвижимости, которые в принципе не облагаются налогом на имущество. Они перечислены в п. 4 ст. 374 НК РФ. А во-вторых, не нужно платить налог с неотделимых улучшений недвижимости, которая освобождена от налогообложения по ст. 381 НК РФ.

По общему правилу отчетность по налогу на имущество необходимо подавать в ИФНС по местонахождению каждого объекта недвижимости. Но в ситуации с неотделимыми улучшениями это правило не действует. Ведь арендаторы не обязаны вставать на налоговый учет по местонахождению арендованных объектов недвижимости. В таких случаях сдавать отчетность можно в ИФНС по местонахождению арендатора или его обособленного подразделения. Все зависит от того, на чьем балансе числятся неотделимые улучшения.

Если налоговой базой для арендованного основного средства является кадастровая стоимость, рассчитывать налог на имущество по неотделимым улучшениям необходимо исходя из *средней (среднегодовой)* стоимости.

Налог на стоимость неотделимых улучшений начисляют до их выбытия в рамках договора аренды. При этом выбытием признается окончание или досрочное прекращение договора либо возмещение арендодателем произведенных капвложений (кроме зачета их стоимости в счет арендной платы).

С недостроенного здания платят налог на имущество, если региональный закон предусматривает налогообложение таких объектов по *кадастровой* стоимости, а кадастровая стоимость недостроенного здания установлена.

Недостроенные объекты капитального строительства нельзя признать основными средствами. Они не соответствуют критериям, которые перечислены в п. 4 ПБУ 6/01. В частности, потому что нельзя считать сформированной первоначальную стоимость объекта, который по окончании достройки будет включен в состав основных средств. В учете стоимость недостроя отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». А потому и налог на имущество с подобных объектов не платят.

Начиная с месяца, следующего за тем, в котором объект недвижимости учтен в составе основных средств, его следует включить в налоговую базу по налогу на имущество. Независимо от того, зарегистрировано ли право собственности на объект или нет.

Объект незавершенного строительства может облагаться налогом на имущество по *кадастровой* стоимости. Но для этого должны быть выполнены три условия:

- право организации на здание зарегистрировано в ЕГРП (кроме перехода прав в порядке правопреемства);
- кадастровая стоимость объекта определена;
- в региональном законе сказано, что объекты незавершенного строительства подлежат налогообложению.

Если эти условия выполнены, организация обязана платить налог на имущество исходя из кадастровой стоимости объекта незавершенного строительства.

Налогообложение *отдельных видов имущества* имеет некоторые особенности. Рассмотрим подробнее специфику налогообложения:

- многолетних насаждений;
- зданий и нежилых строений, незарегистрированных под снос;
- законсервированных объектов;
- линии энергопередачи;
- канализации и объектов водоснабжения.

Налогом на имущество облагаются только объекты недвижимости. Многолетние насаждения могут быть как движимым, так и недвижимым имуществом. Недвижимостью насаждения считают, если их невозможно переместить без несоразмерного ущерба. Проще говоря, если деревья или кустарники нельзя пересадить в другое место так, чтобы они не погибли. Если же такая пересадка возможна, многолетнее насаждение считают движимым имуществом.

Многолетние насаждения, которые относятся к недвижимости, облагаются налогом на имущество. С многолетних насаждений, которые относятся к движимому имуществу, налог платить не нужно, поскольку отсутствует объект налогообложения.

Следует отметить, что многолетние насаждения, которые не достигли эксплуатационного возраста, в составе основных средств не учитывают. Следовательно, платить налог на имущество за них нет необходимости.

С 2020 года хозяйственные строения могут облагаться налогом на имущество по кадастровой

стоимости. Это возможно, если объекты прошли кадастровую оценку, а региональный закон предусматривает для таких объектов кадастровое налогообложение. Если эти условия выполнены, до исключения построек из ЕГРН организация должна платить за них налог на имущество по кадастровой стоимости.

*Законсервированная недвижимост*ь продолжает оставаться объектом налогообложения. Следовательно, при расчете налога на имущество ее стоимость тоже необходимо учитывать. Независимо от того, какая стоимость является налоговой базой – кадастровая или среднегодовая. Есть только одно *исключение*. Региональным законодательством может быть предусмотрена специальная льгота по законсервированному имуществу, которая полностью освобождает от уплаты налога.

Консервация объекта влияет на расчет налога со *среднегодовой* стоимости имущества.

Если срок консервации объекта до трех месяцев, по нему продолжают начислять амортизацию. Остаточная стоимость основного средства в этом случае будет ежеквартально уменьшаться, а вместе с этим – и размер платежей по налогу на имущество.

Если срок консервации больше трех месяцев, амортизацию в бухгалтерском учете начислять не нужно. После расконсервации объекта амортизацию следует начислять по тем же правилам, что и до нее. Поэтому налог на имущество придется платить дольше.

На расчет налога с кадастровой стоимости срок консервации не влияет. Здесь важен момент возникновения и прекращения права собственности на

объект. Консервация не прекращает и не приостанавливает право собственности на недвижимость. Поэтому налог на имущество по законсервированным объектам необходимо платить.

Для налога на имущество перечень объектов, которые относят к линиям энергопередачи, утвержден постановлением Правительства от 30.09.2004 № 504 «О перечне имущества, относящегося к федеральным автомобильным дорогам общего пользования, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов». В этом списке, в частности, указаны недвижимые объекты, прочно связанные с землей. То есть объекты, переместить которые невозможно без несоразмерного ущерба их назначению.

Из перечня, утвержденного Правительством, к недвижимому имуществу необходимо относить, в частности, воздушные линии электропередачи на опорах, здания электрических и тепловых сетей, трансформаторные подстанции. Такие объекты облагают налогом на имущество на общих основаниях.

Сети канализации и водоснабжения (в т. ч. наружные) отвечают критериям недвижимых основных средств. Они представляют собой часть инфраструктуры, необходимой для нормальной эксплуатации зданий и сооружений.

Поскольку канализационные сети и водопроводы входят в состав недвижимого имущества, они облагаются налогом на имущество.

Тот факт, что право собственности на коммуникационные сети не регистрировали, не основание исключать такие объекты из налоговой базы. При этом неважно, проложила ли организация эти сети

самостоятельно или же она приобрела их у прежнего собственника.

Однако для расчета налога на имущество имеет значение, каким способом эти коммуникационные сети отразили в бухгалтерском учете: как отдельный инвентарный объект или же в составе здания.

Когда срок полезного использования таких сетей существенно отличается от срока службы самих зданий и сооружений, подключенных к ним, их можно принять к учету в качестве самостоятельных инвентарных объектов. Это касается и централизованных коммуникационных сетей, подключенных к зданиям и сооружениям разных собственников (например, городской водопровод).

При этом если *налоговой базой* в отношении здания является его *кадастровая стоимость*, то коммуникации, связанные с этим зданием, в качестве самостоятельных объектов обложения налогом на имущество не рассматриваются. То есть отдельно со среднегодовой стоимости наружных сетей канализации и водоснабжения налог рассчитывать не нужно. Даже если на балансе организации эти коммуникации числятся как отдельные инвентарные объекты. Налог на имущество в такой ситуации следует рассчитывать в целом по зданию исходя из его *кадастровой стоимости*.

Объект недвижимости, который организация учитывала в составе основных средств, становится долгосрочным активом к продаже, когда его использование прекращено, и руководство решило продать объект. С этого момента организация списывает недвижимость со счета 01 «Основные средства» и переводит ее в состав оборотных активов. Балансовую

стоимость долгосрочного актива, сформированную на дату перевода, обычно отражают на счете 41 «Товары».

С 2020 года налогом на имущество может облагаться не только недвижимость, которая числится на счете 01, но и недвижимость, которая учтена в составе оборотных активов. К такой недвижимости относятся, в частности, жилые помещения, гаражи, машино-места, незавершенное строительство и другие объекты, указанные в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ. Они могут облагаться налогом на имущество по кадастровой стоимости, если выполняются определенные условия. Одно из этих условий – налогообложение конкретного вида такой недвижимости по кадастровой стоимости должно быть предусмотрено региональным законом.

Таким образом, признание недвижимости долгосрочным активом к продаже не всегда означает, что она выбывает из состава объектов обложения налогом на имущество. Налогообложение прекращается, если в состав оборотных активов переводят объекты, для которых в принципе не предусмотрено исчисление налога по кадастровой стоимости. Например, производственные здания и помещения, некоторые воздушные и водные суда, сооружения транспортной инфраструктуры, другие строения, не поименованные в п. 1 ст. 378.2 НК РФ. Недвижимость, которая указана в этом пункте, может по-прежнему облагаться налогом на имущество, даже после перевода ее в состав долгосрочных активов к продаже.

Еще одно *исключение* – необоснованный перевод недвижимости в категорию долгосрочных активов к продаже. Одним из условий для перевода является документальное подтверждение того, что недвижимость больше не будет использоваться в качестве основного

средства. Если при проверке налоговая инспекция обнаружит, что у организации нет необходимых документов, такой перевод признают ошибкой.

Исправлять ошибку придется задним числом с учетом требований ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Недвижимость, неправомерно исключенную из состава основных средств, придется восстановить на счете 01 «Основные средства». Соответственно, за весь период, пока эта недвижимость числилась в составе оборотных активов, налог на имущество нужно будет пересчитать.

Платить налог на имущество должны российские и иностранные организации, у которых есть объекты налогообложения. Состав объектов налогообложения и правила расчета налога для российских организаций и для иностранных компаний с постоянными представительствами в России – одни и те же. Расчет налога иностранными компаниями без постоянных представительств имеет некоторые особенности.

При расчете налога на имущество необходимо придерживаться следующего алгоритма:

- 1) определить, какое имущество необходимо облагать налогом;
- 2) проверить, можно ли применить льготы;
- 3) определить базу для расчета налога;
- 4) узнать, по каким ставкам считать налог;
- 5) рассчитать сумму налога к уплате в бюджет.

Налоговой базой по налогу на имущество может быть:

- среднегодовая стоимость недвижимости;
- кадастровая стоимость недвижимости.

Недвижимость, за которую налог необходимо рассчитывать по кадастровой стоимости, перечислена в п. 1 ст. 378.2 НК РФ. Недвижимость, которая облагается налогом по *среднегодовой* стоимости, указана в пп. 1 п. 1 ст. 374 НК РФ.

Базу для расчета налога на имущество определяют *отдельно по недвижимости*:

- расположенной по местонахождению головного отделения российской организации или постоянного представительства иностранной;
- каждого обособленного подразделения с отдельным балансом;
- вне местонахождения организации (отдельно по каждому объекту);
- входящей в состав Единой системы газоснабжения;
- за которую налог считают по кадастровой стоимости;
- облагаемой по разным налоговым ставкам;
- задействованной в рамках договора простого или инвестиционного товарищества;
- переданной в доверительное управление или приобретенному в рамках такого договора;
- используемой в рамках концессионных соглашений.

Особый порядок определения налоговой базы действует для объектов недвижимости, которые расположены *на территории нескольких регионов*. Это трубопроводы, электросети, железнодорожные магистрали и другие *протяженные объекты*. Налоговую базу в этом случае определяют раздельно. То есть долю налоговой базы, которая относится к тому или иному региону,

следует рассчитывать пропорционально части балансовой стоимости объекта, расположенного в соответствующем регионе.

Некоторые особенности имеет порядок определения налоговой базы организациями, на балансе которых имеются *объекты транспортной инфраструктуры*. Они вправе уменьшать базу по налогу на имущество на стоимость совершенных организацией *законченных капиталовложений* в строительство, модернизацию и реконструкцию объектов:

- судоходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях России. Например, судоходных шлюзов, судоподъемников;
- портовых гидротехнических сооружений. Например, волноломов, пирсов, причалов и т. п.;
- сооружений инфраструктуры воздушного транспорта, за исключением систем централизованной заправки самолетов и космодрома. Например, аэродромных сооружений, которые относятся к инфраструктуре воздушного транспорта.

Уменьшать налоговую базу нельзя, если законченные капитальные вложения были учтены в балансовой стоимости указанных объектов до 1 января 2010 года. При этом период ввода в эксплуатацию самого объекта, подвергшегося реконструкции или модернизации, – до или после 1 января 2010 года, значения не имеет.

Право на льготу дают только собственные инвестиции. То есть капитальные вложения, которые организация произвела за счет своих средств. Уменьшать налоговую базу за счет инвестиций, произведенных другими организациями, нельзя. Например, если организация получила объект транспортной

инфраструктуры в качестве вклада в уставный капитал, применять льготу она не вправе. Ведь никаких инвестиционных затрат организация не понесла.

При расчете *средней* стоимости имущества за отчетный период применяют формулу:

$$\begin{array}{l} \text{Средняя} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества} \\ \text{за} \\ \text{отчетный} \\ \text{период,} \\ \text{руб.} \end{array} = \left(\begin{array}{l} \text{Остаточная} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества} \\ \text{на начало} \\ \text{каждого} \\ \text{месяца} \\ \text{отчетного} \\ \text{периода,} \\ \text{руб.} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Остаточная} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества} \\ \text{на начало} \\ \text{первого} \\ \text{месяца,} \\ \text{следующег} \\ \text{о за} \\ \text{отчетным} \\ \text{периодом,} \\ \text{руб.} \end{array} \right) : \begin{array}{l} \text{Количество} \\ \text{месяцев в} \\ \text{отчетном} \\ \text{периоде} + \\ 1 \end{array} \quad (25)$$

При расчете *среднегодовой* стоимости имущества за налоговый период используют формулу:

$$\begin{array}{l} \text{Среднегодовая} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества за} \\ \text{налоговый} \\ \text{период, руб.} \end{array} = \left(\begin{array}{l} \text{Остаточная} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества} \\ \text{на начало} \\ \text{каждого} \\ \text{месяца} \\ \text{налогового} \\ \text{периода,} \\ \text{руб.} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Остаточная} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества} \\ \text{на конец} \\ \text{налогового} \\ \text{периода (31} \\ \text{декабря),} \\ \text{руб.} \end{array} \right) : 13 \quad (26)$$

Остаточную стоимость имущества определяют по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Остаточная} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества,} \\ \text{руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первоначальная} \\ \text{(восстановительная)} \\ \text{стоимость} \\ \text{основного средства,} \\ \text{руб.} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Начисленная} \\ \text{амортизация} \\ \text{(износ), руб.} \end{array} \quad (27)$$

Остаточную стоимость имущества следует определять по данным бухгалтерского учета.

При определении *остаточной* стоимости основных средств на конец года необходимо учитывать операции, влияющие на формирование этого показателя и отраженные в бухгалтерском учете в течение 31 декабря. Из остаточной стоимости исключают суммы оценочных обязательств по ликвидации основных средств и восстановлению окружающей среды (если при постановке объекта на учет такие затраты закладывались в первоначальную стоимость).

По некоторым видам недвижимого имущества налог необходимо рассчитывать исходя из его *кадастровой стоимости* по состоянию на начало года.

Перечни кадастровых объектов недвижимости (кроме объектов, указанных в пп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ), утверждают региональные власти и размещают на официальных сайтах правительств (глав администраций, губернаторов, уполномоченных ведомств) субъектов РФ. Состав сведений, который региональные власти должны прописать в перечне, утвержден приказом ФНС от 28.11.2014 № ММВ-7-11/604. Это кадастровые номера здания и помещения, условный номер единого недвижимого комплекса и адрес объекта.

Узнать *кадастровую* стоимость объекта недвижимости можно на сайте Росреестра (www.rosreestr.ru) в разделе «Справочная информация по объектам недвижимости в режиме online». Этот электронный сервис позволяет вести поиск по трем параметрам: кадастровому номеру объекту, условному номеру или адресу. Также можно обратиться по почте, через Интернет в территориальное отделение Росреестра с просьбой предоставить сведения о кадастровой стоимости

того или иного объекта. Такие справки выдают бесплатно по запросам любых лиц.

В ЕГРН регистрируют четыре даты, связанные с кадастровой стоимостью:

- определения;
- утверждения;
- внесения сведений в ЕГРН;
- начала применения.

Для расчета *налога на имущество* применяют дату начала применения кадастровой стоимости. Эта дата зависит от того, по какому закону определена кадастровая стоимость.

Акты об утверждении кадастровой стоимости вступают в силу в том же порядке, что и акты налогового законодательства. Поскольку *налоговый период* по налогу на имущество – календарный год, такие акты начинают действовать не ранее чем:

- с 1 января следующего года после утверждения;
- через месяц после официального опубликования.

Кадастровую стоимость, определенную на основании Закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности», следует применять с 1 января соответствующего налогового периода. Но при условии, что до 1 января ее внесли в ЕГРН. Например, кадастровую стоимость определили в мае 2019 года, утвердили в июле 2019 года и внесли в реестр в августе 2019 года. Если акт, утвердивший новую кадастровую стоимость опубликован до 1 декабря 2019 года, для расчета налога на имущество ее необходимо применять с 1 января 2020 года.

Кадастровую стоимость, определенную на основании Закона от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке», следует применять с даты вступления в силу акта об утверждении результатов кадастровой оценки.

Максимальные ставки *налога на имущество* определены в НК РФ. На 2020 год установлены несколько *максимальных* ставок.

0 процентов

Нулевую ставку применяют:

а) по объектам магистральных газопроводов, газодобычи, производства и хранения гелия;

б) по объектам, которые предусмотрены:

- техническими проектами разработки месторождений полезных ископаемых и иной проектной документацией на выполнение работ, связанных с использованием участками недр;

- проектной документацией объектов капитального строительства и необходимых для обеспечения функционирования объектов магистральных газопроводов, газодобычи, производства и хранения гелия.

Нулевая ставка действует, если одновременно выполнены условия:

- объекты впервые введены в эксплуатацию в налоговые периоды начиная с 1 января 2015 года;

- объекты расположены полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской или Амурской области;

- объекты принадлежат на праве собственности организациям – собственникам объектов Единой системы газоснабжения или организациям, в

которых участвуют собственники объектов Единой системы газоснабжения.

1,6 процента

Данная ставка действует по железнодорожным путям общего пользования, а также сооружениям, которые являются их неотъемлемой частью. При расчете налога по объектам, которые приняты к учету в качестве основных средств после 31 декабря 2016 года, можно использовать понижающие коэффициенты. Размеры коэффициента установлены п. 2 ст. 385.3 НК РФ. Льготу применяют к основным средствам, которые приняты на учет после 31 декабря 2016 года и отвечают одному из следующих требований:

1. Объекты построены (приобретены) в рамках инвестиционных программ:

- федеральная целевая программа «Развитие транспортной системы России (2010–2020 годы)»;
- государственная программа «Развитие транспортной системы»;
- федеральная целевая программа «Социально-экономическое развитие Республики Крым и г. Севастополя до 2020 года».

2. Объекты внесены в уставный капитал хозяйственных обществ в порядке оплаты размещаемых дополнительных акций в связи с увеличением их уставного капитала.

3. Объекты переданы хозяйственным обществам Российской Федерацией по гражданско-правовым договорам.

2,0 процента

Ставку 2 процента применяют по остальной недвижимости, которая облагается налогом по кадастровой стоимости.

2,2 процента

Ставку 2,2 процента применяют по остальной недвижимости, которая облагается налогом по среднегодовой стоимости.

Региональные власти с учетом указанных ограничений определяют налоговые ставки, по которым необходимо считать и платить налог на имущество в том или ином субъекте РФ. Также в регионах могут установить несколько разных ставок для разных категорий организаций и имущества. В любом случае региональные ставки не могут превышать предельные значения, установленные на федеральном уровне. Если власти субъекта РФ не определили размер ставок, налога рассчитывают по максимальным ставкам, установленным НК РФ.

Организации, у которых объекты недвижимости есть в разных регионах, при расчете налога на имущество должны применять ставки, установленные в соответствующих регионах.

Авансовые платежи и сумму налога на имущество организаций рассчитывают по формуле:

По среднегодовой стоимости. Сумму авансовых платежей по налогу на имущество за отчетный период определяют по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Авансовый платеж} \\ \text{по налогу на} \\ \text{имущество за} \\ \text{отчетный период (I} \\ \text{квартал, полугодие,} \\ \text{девять месяцев),} \\ \text{руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Средняя} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества за} \\ \text{отчетный} \\ \text{период, руб.} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{ставка, \%} \end{array} : 4 \quad (28)$$

Сумму налога на имущество, который необходимо заплатить по итогам года, рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма} \\ \text{налога на} \\ \text{имущество,} \\ \text{которая} \\ \text{подлежит} \\ \text{уплате по} \\ \text{итогам} \\ \text{года, руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Среднегодовая} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества за} \\ \text{налоговый} \\ \text{период, руб.} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{ставка, \%} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Авансовые} \\ \text{платежи по} \\ \text{налогу на} \\ \text{имущество,} \\ \text{начисленные} \\ \text{за I квартал,} \\ \text{полугодие и} \\ \text{девять} \\ \text{месяцев, руб.} \end{array} \quad (29)$$

По кадастровой стоимости. Если организация владела объектом в течение всего периода и кадастровая стоимость объекта не менялась, сумму авансовых платежей за отчетный период определяют по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Авансовый платеж} \\ \text{по налогу на} \\ \text{имущество за} \\ \text{отчетный период (I} \\ \text{квартал, II} \\ \text{квартал, III} \\ \text{квартал), руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Кадастровая} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества на 1} \\ \text{января} \\ \text{налогового} \\ \text{периода} \\ \text{(отчетного года),} \\ \text{руб.} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{ставка, \%} \end{array} : 4 \quad (30)$$

Сумму налога на имущество, которую необходимо уплатить в бюджет по итогам года, определяют по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма} \\ \text{налога на} \\ \text{имущество} \\ \text{за год, руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Кадастровая} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества на 1} \\ \text{января} \\ \text{налогового} \\ \text{периода} \\ \text{(отчетного года),} \\ \text{руб.} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{ставка, \%} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Авансовые} \\ \text{платежи по} \\ \text{налогу на} \\ \text{имущество,} \\ \text{начисленные} \\ \text{за I квартал, II} \\ \text{квартал, III} \\ \text{квартал руб.} \end{array} \quad (31)$$

Налог (авансовые платежи) рассчитывают с учетом того, сколько в течение года организация фактически владела объектом недвижимости и менялись ли качественные и (или) количественные характеристики объекта.

Если право собственности на объект возникло или прекращено в течение года, время фактического владения

основным средством определяют с помощью коэффициента владения:

$$\text{Коэффициент владения, \%} : \frac{\text{Количество полных месяцев нахождения объекта недвижимости в собственности в отчетном (налоговом) периоде, един.}}{\text{Количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде, един.}} \quad (32)$$

Если изменились качественные и (или) количественные характеристики объекта, применяется коэффициент использования кадастровой стоимости:

$$\text{Коэффициент использования кадастровой стоимости, \%} = \text{Коэффициент использования кадастровой стоимости, \%} \times \frac{\text{Количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде, един.}}{\text{Количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде, един.}} \quad (33)$$

По новой *кадастровой* стоимости налог рассчитывают со дня, когда новые характеристики внесли в ЕГРН.

Месяц признают полным и учитывают при расчете коэффициентов, если:

- право собственности (изменение характеристик) возникло до 15-го числа соответствующего месяца включительно;
- право собственности прекращено после 15-го числа соответствующего месяца.

Месяц не признают полным и не учитывают при расчете коэффициентов, если:

- право собственности (изменение характеристик) возникло после 15-го числа соответствующего месяца;
- право собственности прекращено до 15-го числа соответствующего месяца включительно.

При реорганизации, которая произошла в середине года, применяют *коэффициент владения*. Например, по имуществу, право на которое после реорганизации перешло к налогоплательщику 7 августа, используют коэффициенты:

- при расчете авансовых платежей за III квартал – 2/3;
- при расчете налога за год – 5/12.

Региональные власти могут одновременно включить в перечень как само здание административно-делового или торгового центра, так и отдельные помещения в этом здании. В таком случае каждый собственник платит налог с кадастровой стоимости принадлежащего ему помещения.

В отношении отдельных помещений, расположенных в административно-деловых и торговых центрах, кадастровая стоимость может быть не определена. Но если кадастровая стоимость зданий, в которых расположены такие помещения, установлена, а сами помещения облагаются налогом на имущество, то кадастровую стоимость каждого из них рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Кадастровая} & & & \text{Площадь} & & & \\ \text{стоимость} & & & \text{помещения} & & & \\ \text{помещения} & & & \text{(объекта} & & & \\ \text{(объекта} & = & \text{Кадастровая} & \times & \text{налогообложения),} & : & \text{Площадь} & \\ \text{налогообложения),} & & \text{стоимость} & & \text{здания, руб.} & & \text{здания,} & \\ \text{руб.} & & \text{руб.} & & & & \text{м}^2. & \end{array} \quad (34)$$

Если административно-деловой или торговый центр включен в перечень, то все входящие в него помещения облагаются налогом по кадастровой стоимости. Независимо от количества собственников, которым принадлежат эти помещения, и от того, включены ли эти

помещения в перечень как самостоятельные объекты недвижимости.

Кадастровую стоимость определяют как рыночную стоимость объекта без НДС.

Но бывает, что в ЕГРН регистрируют кадастровую стоимость с учетом НДС. Если комиссия или суд исключат НДС из кадастровой стоимости и новую стоимость внесут в ЕГРН, организация сможет использовать ее в расчете налога на имущество. Самостоятельно уменьшать кадастровую стоимость из ЕГРН на сумму НДС нельзя. Инспекторы при проверке с разницы начислят налог на имущество.

Налог по *исходному (неразделенному)* объекту недвижимости необходимо заплатить за все полные месяцы владения этим объектом.

При этом месяц, в котором оформлено разделение объекта:

- считают полным, если регистрация произведена после 15-го числа;
- не учитывают, если регистрация произведена до 15-го числа (включительно).

Рассчитывать налог с *кадастровой* стоимости необходимо с учетом коэффициента владения исходя из количества полных месяцев владения объектом.

Вновь созданные в результате раздела объекты тоже облагаются налогом на имущество по *кадастровой* стоимости. По ним также необходимо платить налог за все полные месяцы владения.

При этом месяц, в котором оформлено разделение объекта:

- считают полным, если регистрация новых объектов произведена до 15-го числа (включительно);

- не учитывают, если регистрация произведена после 15-го числа.

Рассчитывать налог с *кадастровой* стоимости необходимо с учетом коэффициента владения исходя из количества полных месяцев владения вновь созданными объектами.

Исключение составляет ситуация, когда после раздела вновь созданные объекты не подпадают под критерии имущества, облагаемого налогом по кадастровой стоимости. Тогда налог с них нужно платить исходя из *средней (среднегодовой)* стоимости.

Если у организации есть *льготируемое* имущество, налог рассчитывают в особом порядке.

Среднюю или среднегодовую стоимость льготируемых основных средств необходимо рассчитать отдельно. Этот показатель определяют в том же порядке, как и для имущества, на которое льготы не распространяются.

При определении средней стоимости не учитывают льготируемое имущество, которое используется при добыче углеводородного сырья на морских месторождениях.

Сумму *авансовых* платежей, которые должны начислять организации, пользующиеся льготой, определяют по формуле:

$$\begin{array}{l}
 \text{Авансовый} \\
 \text{платеж по} \\
 \text{налогу на} \\
 \text{имущество за} \\
 \text{отчетный} \\
 \text{период (I} \\
 \text{квартал,} \\
 \text{полугодие,} \\
 \text{девять} \\
 \text{месяцев), руб.}
 \end{array}
 =
 \left(
 \begin{array}{l}
 \text{Средняя} \\
 \text{стоимость} \\
 \text{имущества} \\
 \text{за отчетный} \\
 \text{период (без} \\
 \text{учета} \\
 \text{имущества,} \\
 \text{налоговая} \\
 \text{база по} \\
 \text{которому} \\
 \text{определяется} \\
 \text{как} \\
 \text{кадастровая} \\
 \text{стоимость),} \\
 \text{руб.}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Средняя} \\
 \text{стоимость} \\
 \text{льготируемого} \\
 \text{имущества за} \\
 \text{отчетный} \\
 \text{период (без} \\
 \text{учета} \\
 \text{имущества,} \\
 \text{налоговая база} \\
 \text{по которому} \\
 \text{определяется} \\
 \text{как кадастровая} \\
 \text{стоимость), руб.}
 \end{array}
 \right)
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Налоговая} \\
 \text{ставка}
 \end{array}
 : 4 \quad (35)$$

Годовую сумму налога на имущество по среднегодовой стоимости определяют по формуле:

$$\begin{array}{l}
 \text{Сумма} \\
 \text{налога на} \\
 \text{имущество,} \\
 \text{которая} \\
 \text{подлежит} \\
 \text{уплате по} \\
 \text{итогам года,} \\
 \text{руб.}
 \end{array}
 =
 \left(
 \begin{array}{l}
 \text{Среднегодовая} \\
 \text{стоимость} \\
 \text{имущества за} \\
 \text{налоговый} \\
 \text{период (без учета} \\
 \text{имущества,} \\
 \text{налоговая база} \\
 \text{по которому} \\
 \text{определяется} \\
 \text{как кадастровая} \\
 \text{стоимость), руб.}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Среднегодовая} \\
 \text{стоимость} \\
 \text{льготируемого} \\
 \text{имущества за} \\
 \text{налоговый} \\
 \text{период (без учета} \\
 \text{имущества,} \\
 \text{налоговая база} \\
 \text{по которому} \\
 \text{определяется} \\
 \text{как кадастровая} \\
 \text{стоимость), руб.}
 \end{array}
 \right)
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Налоговая} \\
 \text{ставка, \%}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Авансовые} \\
 \text{платежи по} \\
 \text{налогу на} \\
 \text{имущество,} \\
 \text{начисленные} \\
 \text{за I квартал,} \\
 \text{полугодие,} \\
 \text{девять месяцев} \\
 \text{(без платежей,} \\
 \text{начисленных} \\
 \text{по имуществу,} \\
 \text{налоговая база} \\
 \text{по которому} \\
 \text{определяется} \\
 \text{как} \\
 \text{кадастровая} \\
 \text{стоимость),} \\
 \text{руб.}
 \end{array}
 \quad (36)$$

Льготы распространяются в том числе и на объекты недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость.

Квартальную сумму авансового платежа по налогу на имущество, налоговой базой по которому является его кадастровая стоимость, определяют по формуле:

$$\begin{array}{l}
 \text{Авансовый} \\
 \text{платеж по} \\
 \text{налогу на} \\
 \text{имущество за} \\
 \text{отчетный} \\
 \text{период (I} \\
 \text{квартал, II} \\
 \text{квартал, III} \\
 \text{квартал), руб.}
 \end{array}
 =
 \left(
 \begin{array}{l}
 \text{Кадастровая} \\
 \text{стоимость} \\
 \text{имущества} \\
 \text{на 1 января} \\
 \text{отчетного} \\
 \text{года, руб.}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Необлагаемая} \\
 \text{кадастровая} \\
 \text{стоимость} \\
 \text{имущества на} \\
 \text{1 января} \\
 \text{отчетного} \\
 \text{года, руб.}
 \end{array}
 \right)
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Налоговая} \\
 \text{ставка, \%}
 \end{array}
 : 4 \quad (37)$$

Годовую сумму налога на имущество, налоговой базой по которому является его кадастровая стоимость, определяют по формуле:

$$\begin{array}{l}
 \text{Сумма} \\
 \text{налога на} \\
 \text{имущество,} \\
 \text{которая} \\
 \text{подлежит} \\
 \text{уплате по} \\
 \text{итогам,} \\
 \text{года руб.}
 \end{array}
 =
 \left(
 \begin{array}{l}
 \text{Кадастровая} \\
 \text{стоимость} \\
 \text{имущества} \\
 \text{на 1 января} \\
 \text{отчетного} \\
 \text{года, руб.}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Необлагаемая} \\
 \text{кадастровая} \\
 \text{стоимость} \\
 \text{имущества на} \\
 \text{1 января} \\
 \text{отчетного} \\
 \text{года, руб.}
 \end{array}
 \right)
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Налоговая} \\
 \text{ставка, \%}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Авансовые} \\
 \text{платежи по} \\
 \text{налогу на} \\
 \text{имущество,} \\
 \text{начисленные} \\
 \text{за I квартал,} \\
 \text{II квартал,} \\
 \text{III квартал,} \\
 \text{руб.}
 \end{array}
 \quad (38)$$

Льготы по налогу на имущество устанавливают для:

- определенных категорий организаций;
- определенных видов имущества.

Льготы бывают двух видов:

- *федеральные*;
- *региональные*.

Налоговой льготой считают преимущество, которое предоставлено отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими. Льготные категории могут быть освобождены от уплаты налога, платить его в меньшем размере или по пониженной ставке.

Федеральные налоговые льготы установлены ст. 381 НК РФ. Их действие распространяется на всю территорию России независимо от их упоминания в региональных законах.

Федеральные налоговые льготы можно разделить на две группы.

1. Льготы, которые полностью освобождают организацию от уплаты налога на имущество. Такие льготы, в частности, предусмотрены для специализированных протезно-ортопедических предприятий, коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций, государственных научных центров, управляющих компаний и организаций – участников проекта «Сколково».

2. Льготы, которые распространяются на отдельные виды недвижимости, принадлежащей организации. Например, такие льготы установлены в отношении некоторых объектов учреждений уголовно-исполнительной системы, религиозных объединений и т. д.

Следует помнить, что две федеральные льготы можно применять только в том случае, если они

предусмотрены региональным законодательством. Это льготы:

- по объектам с высокой энергетической эффективностью;
- недвижимости, которая используется в разработке морских месторождений углеводородного сырья, и расположена в российской части дна Каспийского моря.

Если в региональных законах эти льготы не указаны, использовать их нельзя. *Исключение:* пролонгация на 2020 год льготы по объектам с высокой энергетической эффективностью, которые были поставлены на баланс до 1 января 2018 года. Даже если в регионе не принят соответствующий закон, применять эту льготу можно, пока не истечет три года со дня их постановки на учет. Так, если объект принят на учет в 2017 году, три года истекают в 2020 году.

Законами регионов могут быть установлены дополнительные налоговые льготы и условия их использования. При этом региональные власти вправе установить льготы, аналогичные федеральным, но без предусмотренных для них ограничений по срокам. Действие региональных льгот ограничивается пределами территории соответствующего субъекта РФ.

Для каждой категории льготников могут быть предусмотрены особые условия, которые необходимо выполнить, чтобы не платить налог на имущество. Например, в Московской области использование некоторых льгот поставлено в зависимость от того, направила организация сэкономленные деньги на определенные цели или нет.

Имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций освобождено от налогообложения. При этом НК РФ не устанавливает никаких ограничений относительно эксплуатации льготированного имущества. То есть под льготу попадают и те объекты, которые непосредственно в адвокатской деятельности не используют.

Наличие даже 100-процентных льгот по налогу на имущество не освобождает организацию от обязанности сдавать декларации по этому налогу. Несвоевременная подача налоговой декларации является правонарушением, за которое предусмотрена налоговая и административная ответственность.

При использовании льгот в декларации необходимо указать имущество, освобожденное от налогообложения. Чтобы подтвердить льготу, приложите к декларации соответствующие документы. Состав документов зависит от условий применения льготы, установленных региональным законом. *Например,* московские организации, использующие труд инвалидов, освобождаются от уплаты налога на недвижимость, которую они используют в производственной деятельности. Условия применения льготы - численность инвалидов составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов. В этом случае организация должна подтвердить, что она соблюдает установленные ограничения. К декларации, в которой заявлена льгота, следует приложить штатное расписание, бухгалтерские справки и справки из отдела кадров. По требованию налоговой инспекции дополнительно придется представить трудовые договоры с

инвалидами, приказы о зачислении их на работу, справки ВТЭК, пенсионные удостоверения.

3.2 НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

Налогом на игорный бизнес облагают деятельность по организации и проведению азартных игр.

Плательщики налога на игорный бизнес установлены ст. 365 НК РФ. Таковыми являются организации и предприниматели, которые ведут предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Платить налог на игорный бизнес должны организации, которые получают доходы от эксплуатации игорных объектов. Эта обязанность не зависит от того, кто является собственником таких объектов. Собственники могут сдавать их в аренду. Тогда платить налог на игорный бизнес должны арендаторы, поскольку именно они эксплуатируют игорные объекты и получают от этого доход.

Деятельность игорных заведений без разрешений на ведение игорного бизнеса в игорных зонах запрещена. *Исключение:* букмекерские конторы, тотализаторы и пункты приема ставок. Их деятельность вне игорных зон возможна только при наличии действующей лицензии.

Также законодательство предъявляет дополнительные требования к организаторам азартных игр. В частности, *игорные заведения* должны соблюдать следующие условия:

- стоимость чистых активов в течение всего периода деятельности организации не должна быть менее 600 млн руб. – в казино и залах игровых автоматов, 1 млрд руб. – в букмекерских конторах и тотализаторах;

- минимальный размер уставного капитала организаторов азартных игр в букмекерской конторе или тотализаторе не должен быть менее 100 млн руб. Оплатить уставный капитал можно только собственными денежными средствами учредителей (акционеров);

- игорная деятельность в букмекерской конторе или тотализаторе возможна только при наличии банковской гарантии исполнения обязательств перед участниками азартных игр. При этом срок действия банковской гарантии должен быть равен сроку действия лицензии на ведение игорного бизнеса, а размер гарантии не может быть менее 500 млн руб. Гарантом может быть только банк РФ, имеющий лицензию ЦБ.

Полный перечень требований к деятельности игорных заведений приведен в ст. 6 Закона от 29.12.2006 № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации». При этом деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием информационно-телекоммуникационных сетей и средств связи запрещена. Например, нельзя использовать Интернет или мобильные средства связи. *Исключение:* прием интерактивных ставок и выплаты по ним выигрышей организаторами азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах в соответствии со ст. 14.2 Закона от 29.12.2006 № 244-ФЗ.

Налоговый период по налогу на игорный бизнес – календарный месяц. Поэтому налог рассчитывают по итогам каждого месяца.

Для расчета налога на игорный бизнес необходимо:

- определить объект налогообложения;

- определить налоговую базу;
- определить ставку;
- рассчитать сумму налога.

К **объектам налогообложения** по налогу на игорный бизнес относятся:

- игровые столы;
- игровые автоматы;
- процессинговые центры тотализаторов или букмекерских контор (включая процессинговые центры, принимающие интерактивные ставки);
- пункты приема ставок тотализаторов или букмекерских контор.

Налог на игорный бизнес по множественным игровым автоматам необходимо рассчитывать исходя из количества мест. Причем каждое такое место необходимо зарегистрировать как отдельный объект. Дело в том, что существует определенный набор технических характеристик, которыми должен обладать каждый игровой автомат. Каждое игровое место в игровых автоматах типа «Столбик», «Ромашка», «Американская рулетка» обладает таким набором характеристик (центральный блок управления, акцептор, хоппер). Поэтому контролирующие ведомства считают такие автоматы развлекательным комплексом, в котором объединены несколько игровых автоматов.

Налоговую базу по налогу на игорный бизнес необходимо определять отдельно по каждой группе однородных объектов налогообложения. Формировать эти группы следует с учетом фактического количества игровых столов, игровых автоматов, пунктов приема ставок и т.д.

Налоговая база по налогу на игорный бизнес определяется по каждому виду игровых объектов, и составляет:

- по игровым автоматам - 3;
- по игровым столам - 2;
- по процессинговым центрам тотализатора –

1.

Объектами обложения налогом на игорный бизнес признают:

- игровой стол;
- игровой автомат;
- процессинговые центры тотализаторов и букмекерских контор (включая процессинговые центры, принимающие интерактивные ставки);
- пункты приема ставок тотализаторов или букмекерских контор.

Следует понимать, что относится к игровым автоматам.

Игровой автомат - это специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное и т. д.), которое используется для проведения азартных игр с любым видом материального выигрыша.

При этом **азартной игрой** считается основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное участниками игры между собой или с организатором азартной игры.

Детские мероприятия, которые проводят организация, к азартным играм не относятся.

Игровой автомат должен включать в себя блок управления, с помощью которого контролируется игра: микропроцессор, запоминающие устройства, интерфейсы ввода-вывода информации, а также специальные

механизмы для приема, идентификации, накопления и выдачи монет, денежных купюр или их заменителей.

Оборудование, которое используется для проведения детских аттракционов и развивающих игр, не имеет этих признаков. Следовательно, эксплуатация такого оборудования не приводит к появлению объектов обложения налогом на игорный бизнес. С этой деятельности организация должна платить налоги либо по *общей системе налогообложения*, либо по *упрощенной системе налогообложения*.

Налог на игорный бизнес необходимо платить исходя из количества игровых полей, расположенных на обеих сторонах переворачивающейся крышки.

Игровое поле – это специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры. При этом включение игрового поля в расчет суммы налога не связано с его расположением на игровом столе и не зависит от времени использования.

Ставку налога на игорный бизнес определяют в зависимости от того, где фактически установлен (открыт) игровой объект. Налоговые ставки устанавливают региональные законы в следующих пределах:

- за один игровой стол – от 50 000 до 250 000 руб.;
- за один игровой автомат – от 3000 до 15 000 руб.;
- за один процессинговый центр тотализатора или букмекерской конторы – от 50 000 до 250 000 руб.;
- за один процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора или букмекерской конторы – от 2 500 000 до 3 000 000 руб.;

- за один пункт приема ставок тотализатора или букмекерской конторы – от 10 000 до 14 000 руб.

В разных регионах *налоговые ставки* могут быть различны. Если ставки законом не установлены, применяют минимальные ставки, установленные НК РФ.

В течение налогового периода (месяца) количество игровых объектов у организации может меняться. В этом случае необходимо определять ставку, руководствуясь следующими правилами:

- если свидетельство о регистрации объекта выдано до 15-го числа месяца включительно, то налог на игорный бизнес рассчитывают по полной ставке, если после – то исходя из 1/2 ставки;
- если изменения в свидетельство о регистрации внесены до 15-го числа месяца включительно, то налог рассчитывают исходя из 1/2 ставки, если после – то по полной ставке.

Налог на игорный бизнес рассчитывают исходя из общего количества объектов налогообложения, указанных в свидетельстве. Независимо от того, используются они или нет.

Платить налог на игорный бизнес необходимо со дня выдачи свидетельства о регистрации объекта до дня, когда в свидетельстве отмечено его выбытие.

Сумму налога на игорный бизнес рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{lcl}
 \text{Налог на} & & \\
 \text{игорный бизнес} & & \\
 \text{за месяц по} & = & \text{Налоговая база} \\
 \text{объектам} & & \text{по всем объектам} \\
 \text{налогообложения} & & \text{налогообложения} \\
 \text{одного вида, руб.} & & \text{одного вида, шт.}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Ставка налога} \\
 \text{для этого вида} \\
 \text{объектов} \\
 \text{налогообложения,} \\
 \text{руб.}
 \end{array}
 \quad (39)$$

Рассчитав налог по каждой группе однородных объектов, необходимо сложить полученные суммы.

Результатом будет налог, который необходимо заплатить в бюджет по итогам месяца.

Налог на игорный бизнес платят в региональные бюджеты. В 2020 году Правительство продлило сроки уплаты налогов и взносов. Налог на игорный бизнес перечисляют в бюджет не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом - месяцем.

Последний день уплаты налога может быть нерабочим. В таком случае налог на игорный бизнес следует заплатить в ближайший рабочий день.

Перечисляют налог на игорный бизнес в бюджет того региона, на территории которого зарегистрирован игорный объект. Такой порядок действует, независимо от того, создано ли по месту установки (нахождения) игрового объекта обособленное подразделение или нет. Не влияет на порядок уплаты налога на игорный бизнес и то, в налоговой инспекции какого региона состоит на учете сама организация.

Если налог на игорный бизнес заплатить позже установленных сроков, налоговая инспекция может начислить организации пени. Если неуплата (неполная уплата) налога выявлена в результате проверки, организацию (ее сотрудников) могут привлечь к налоговой, административной, а в некоторых случаях к уголовной ответственности.

Если организация *ликвидируется*, обязанность по уплате налога на игорный бизнес исполняет ликвидационная комиссия. Она составляет промежуточный ликвидационный баланс, в котором отражаются все обязательства организации. Задолженность по налогам погашается только после того, когда будут полностью погашены:

- задолженность людям, перед которыми ликвидируемая организация несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью (например, организация должна возместить вред, причиненный здоровью покупателя из-за недостатков товара);

- долги по выплате авторских вознаграждений, выходных пособий и зарплаты сотрудникам;

- задолженность перед залогодержателями (за счет средств от продажи предмета залога).

Если происходит реорганизация, перечислить налог на игорный бизнес должна:

- организация, возникшая при слиянии;
- организация, возникшая при преобразовании;
- организация, которая присоединила к себе другую организацию
- организации, которые образовались при разделении.

В последнем случае налог на игорный бизнес должна перечислить организация, на которую разделительным балансом возложена обязанность по уплате этого налога.

Если разделительный баланс не позволяет определить ее, то по решению суда организации, возникшие при реорганизации в форме разделения, платят налог солидарно.

3.3 ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Порядок применения транспортного налога установлен 28 главой НК РФ «Транспортный налог».

Платить *транспортный налог* должны организации, предприниматели и граждане, на которых зарегистрированы транспортные средства. Это означает,

что обязанность по уплате транспортного налога возникает сразу после государственной регистрации транспорта и прекращается после его снятия с учета.

Ни отсутствие транспортного средства у владельца (кроме угона), ни период или характер его использования (простой, консервация, передача по доверенности и т. п.) не освобождает организацию, на которую зарегистрирован транспорт, от уплаты налога. Например, если, не снимая с учета в ГИБДД, организация передала свой автомобиль в аренду, она остается плательщиком транспортного налога. И даже если налог заплатит фактический пользователь, организация от этой обязанности не освобождается. Есть исключения из этого порядка. Организация вправе прекратить уплату налога с транспортных средств, которые полностью уничтожены или реализованы в рамках исполнительного производства. Даже если такие транспортные средства состоят на учете в регистрирующих органах.

Как правило, автотранспортное средство регистрируется на его собственника, поэтому обычно плательщиками транспортного налога являются собственники

С 1 января 2021 года организации будут получать из ИФНС сообщения об исчисленных суммах транспортного налога.

Рассчитывать налог и авансовые платежи организации должны самостоятельно. Поскольку налоговую декларацию отменили, параллельно такую же работу будут выполнять ИФНС на основании имеющихся у них документов.

В рамках подготовки к этой работе в настоящее время налоговая служба формирует картотеку

транспортных средств, которые зарегистрированы на организации и не являются объектами налогообложения. До 1 января 2021 года картотека должна быть готова, а сведения из нее перенесут в базу данных ФНС. С учетом этих сведений инспекции рассчитают транспортный налог за 2020 год.

При автоматизированном формировании базы данных не исключены ошибки. Поэтому чтобы избежать расхождений, предварительно ФНС рекомендует сверить сведения о зарегистрированных транспортных средствах по данным организаций и по данным налоговых инспекций.

Рассчитав налог по своим данным, инспекция направит организации сообщение. Если сумма налога в сообщении будет больше, чем по расчету организации, в инспекцию следует подать возражения с подтверждающими документами.

Рассмотрев возражения, инспекция направит организации ответ по рекомендованной форме. В зависимости от результата рассмотрения налоговой:

- либо уточнят свой расчет и уменьшат сумму налога, если организация докажет, что она завышена;
- либо выставят организации требование о погашении недоимки, если не примут возражения организации.

Плательщиками транспортного налога являются организации и граждане, на которых транспортное средство зарегистрировано. Поэтому до тех пор, пока зарегистрированное на организацию транспортное средство не будет снято с учета в ГИБДД или органах Гостехнадзора, она обязана платить налог. Если автомобиль передается в качестве вклада в уставный

капитал другой организации (по договору простого товарищества), он становится собственностью этой организации (общей долевой собственностью товарищей).

Однако передача права собственности на автомобиль без снятия его с регистрационного учета не освобождает организацию от обязанностей плательщика транспортного налога.

Виды *транспортных средств*, с которых необходимо платить *транспортный налог*, перечислены в ст. 358 НК РФ. К ним относятся самоходные наземные (автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и т. д.), воздушные (самолеты, вертолеты и др.) и водные (теплоходы, яхты, катера, моторные лодки, гидроциклы и т. д.) транспортные средства, зарегистрированные в установленном законом порядке.

Некоторые виды транспорта *освобождены* от уплаты налога. К ним, в частности, относятся:

- легковые автомобили для инвалидов;
- промысловые морские и речные суда;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, спецмашины (молоковозы, скотовозы и т. д.), используемые сельхозпроизводителями для производства сельхозпродукции;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда организаций и предпринимателей, основным видом деятельности которых является перевозка пассажиров и грузов. Освобождение применяется, если владелец транспортных средств подтвердил основной характер своей деятельности. Подтверждением могут быть учредительные документы, действующие лицензии на осуществление перевозок, отчетность, свидетельствующая

о получении выручки от пассажирских и грузовых перевозок;

- транспортные средства, которые принадлежат на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

- водные и воздушные суда, зарегистрированные в российских реестрах участниками специальных административных районах в Калининградской области и Приморском крае.

Полный перечень видов транспортных средств, не облагаемых налогом, приведен в ст. 358 НК РФ. При этом региональные законы могут предусматривать льготы для определенных категорий транспортных средств. Например, для автомобилей, которые организация или предприниматель временно не использует. Но если такой льготы нет, за транспортное средство, которое находится в простое или на длительном ремонте, *транспортный налог* необходимо платить на общих основаниях.

Следует отметить, что все транспортные средства, которые принадлежат организациям и не облагаются транспортным налогом, ФНС заносит в *специальную картотеку*.

Данные картотеки будут использованы при формировании автоматизированной системы учета, на основании которой в 2021 году налоговые инспекции будут рассчитывать транспортный налог за 2020 год.

Транспортные средства, с которых необходимо платить налог, перечислены в ст. 358 НК РФ. Несамостоятельные наземные транспортные средства, к

которым относятся, в частности, прицепы и полуприцепы, в этой статье не названы. Следовательно, объектами налогообложения они не признаются.

Платить транспортный налог за прицепы и полуприцепы не нужно.

Налог платят только за транспорт, который зарегистрирован в установленном порядке. В том числе это водный транспорт - теплоходы, яхты, парусные суда, катера и т. п.

Объект, зарегистрированный в реестре строящихся судов, - это не транспортное средство. В этом реестре регистрируют права на строящиеся суда, которые только после постройки считаются судами. До постройки они под объект налогообложения не попадают.

С построенного морского судна начинают платить налог после того, как регистрируют его в одном из четырех реестров:

- Государственном судовом реестре;
- реестре маломерных судов;
- бербоут-чартерном реестре;
- Российском международном реестре судов.

Когда организация начнет фактически использовать транспортное средство, значения не имеет.

Тракторы, самоходные комбайны, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания) *не являются объектом обложения транспортным налогом*, если одновременно они:

- используются при сельскохозяйственных работах для производства сельхозпродукции;

- зарегистрированы на сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Перечисленные транспортные средства не облагаются налогом независимо от того, кто использует их в сельскохозяйственной деятельности: собственник транспортного средства или арендатор, занимающийся сельхозпроизводством.

Применяя эту норму, следует руководствоваться определением сельскохозяйственных производителей. По нему исключать из налоговой базы по транспортному налогу тракторы, комбайны и специальные автомашины могут организации и предприниматели:

- которые производят сельхозпродукцию, ее первичную и последующую (промышленную) переработку;

- у которых доля выручки от реализации этой продукции составляет не менее 70 процентов от общих доходов за календарный год. Этот показатель определяется по итогам года, за который уплачивается транспортный налог.

Если транспортное средство (в том числе спецтехника, смонтированная на базе грузовых автомобилей, а также самоходные машины, механизмы на гусеничном и пневматическом ходу) зарегистрировано в органах ГИБДД или Ростехнадзора, то налог платить необходимо. Не важно, для каких целей транспортное средство предназначено и какое оборудование на нем установлено.

Кроме того, п. 2 ст. 358 НК РФ установлен *закрытый перечень транспорта*, который не является объектом налогообложения по транспортному налогу.

Поэтому транспорт, не указанный в этом перечне, следует включать в налоговую базу по транспортному налогу.

Транспортное средство становится объектом налогообложения не по факту регистрации в ГИБДД или органах Гостехнадзора, а в силу того, что оно должно быть зарегистрировано в этих ведомствах и поставлено на государственный учет. Следовательно, если организация приобрела транспортное средство, но уклоняется от его госрегистрации, это не освобождает ее от уплаты *транспортного налога*.

Незарегистрированное транспортное средство эксплуатировать запрещено. Регистрации в ГИБДД (органах Гостехнадзора) подлежат все автотранспортные средства, тракторы и самоходные дорожно-строительные машины с объемом двигателя внутреннего сгорания более 50 см³ или максимальной мощностью электродвигателя более 4 кВт.

Транспортное средство должно быть зарегистрировано:

- либо в течение 10 суток после приобретения;
- либо в течение срока действия временного знака «Транзит».

Причем требование о регистрации не зависит от характера использования транспортных средств и распространяется, в том числе, на транспортные средства, которые не предназначены для движения по автомобильным дорогам общего пользования. *Исключение* сделано лишь для торговых организаций: они не должны регистрировать транспортные средства, предназначенные для продажи.

За нарушение правил регистрации транспортных средств предусмотрена административная

ответственность. Организацию могут оштрафовать на сумму от 5000 до 10000 руб., должностных лиц организации (например, руководителя) - на сумму от 2000 до 3500 руб. Назначить штраф могут органы внутренних дел или Ростехнадзора.

Плательщиками транспортного налога являются организации и граждане, на которых транспортное средство зарегистрировано. Если транспортное средство списано с баланса, но не снято с регистрационного учета, организация обязана платить за него транспортный налог.

Из общего правила есть *два исключения*. Они касаются транспортных средств, которые уничтожены или арестованы и проданы в рамках исполнительного производства.

Обязанность платить транспортный налог возникает, если у организации в собственности есть транспортное средство, которое считается объектом налогообложения. Если имущество уничтожено, право собственности на него прекращается. С утратой права собственности прекращается и обязанность платить налог. Ведь такая обязанность не может существовать в отсутствие самого имущества.

Поэтому уплата *транспортного налога* за уничтоженное транспортное средство должна быть прекращена. Даже если транспортное средство еще не снято с регистрационного учета. При этом организация должна документально подтвердить, что объект уничтожен полностью и восстановлению не подлежит. Например, если автомобиль утилизирован, подтверждающим документом будет справка или свидетельство, выданные специализированной компанией, которая занимается сбором и переработкой вторсырья. Если автомобиль

сгорел, подтвердить его уничтожение можно актом Госпожнадзора.

Чтобы прекратить уплату транспортного налога, в ИФНС следует подать заявление. В заявлении необходимо указать наименование организации, а также сведения об уничтоженном транспортном средстве. К заявлению прилагают документы, подтверждающие уничтожение или утилизацию объекта.

Проверив документы, инспекция скорректирует данные о транспортном средстве в своей базе данных и проинформирует организацию о принятом решении. С этого момента транспортный налог за уничтоженное транспортное средство платить не нужно. Даже если его еще не сняли с государственного регистрационного учета.

От уплаты налога освобождены только те транспортные средства, которые указаны в п. 2 ст. 358 НК РФ. Фактический характер использования автомобиля (разборка на запчасти) не освобождает его от налогообложения.

Обязанность по уплате транспортного налога прекратится после того, как транспортное средство будет снято с регистрационного учета. Снять с учета разобранный автомобиль можно только на основании акта об утилизации, который подтвердит факт уничтожения.

Автомобили, которые находятся на консервации, в ремонте, являются объектами обложения транспортным налогом.

Если факт угона (кражи) транспортного средства подтвержден документально, объектом обложения транспортным налогом его не признают. Подтвердить этот факт можно справками органов внутренних дел, которые занимаются расследованиями таких преступлений.

Прекратить уплату транспортного налога можно, если представить в инспекцию подлинник справки ОВД об угоне. Если же такой справки нет, можно представить справку или постановление о возбуждении уголовного дела по розыску автомобиля. Кражу могут подтверждать и вступившие в силу судебные постановления, решения или определения.

В период розыска, а именно с момента подтверждения факта угона и до возврата автомобиля владельцу либо прекращения (приостановления) уголовного дела, угнанное транспортное средство не является объектом налогообложения. Поэтому даже если автомобиль не нашли и не вернули владельцу, платить за него транспортный налог больше не придется.

Если дата угона нигде не зафиксирована, прекратить уплату транспортного налога можно только после того, как полиция возбудит уголовное дело об угоне.

Если справок ОВД об угоне у плательщика нет, на время розыска автомобиль лучше снять с учета. Для этого необходимо подать заявление в ГИБДД. Если угон задокументирован, снимать автомобиль с учета не нужно. Но безопаснее ежегодно подтверждать, что угнанный автомобиль находится в розыске.

Пока транспортное средство зарегистрировано за налогоплательщиком, он должен платить с него транспортный налог. Независимо от того, наложен на это имущество *арест* или нет.

Исключение из общего правила - если транспортное средство, которое находится под арестом, принудительно реализовано на торгах в рамках исполнительного производства. Дело в том, что с обращением взыскания на имущество по обязательствам собственника его право на

это имущество прекращается. А с утратой права собственности прекращается и обязанность платить налог.

Поэтому уплата транспортного налога в такой ситуации должна быть прекращена. Даже если транспортное средство еще не снято с регистрационного учета. Обязанность по уплате налога после реализации транспортного средства переходит к новому собственнику. При этом организация должна документально подтвердить, что объект продан. В данном случае подтверждающими документами могут быть *постановление судебного пристава исполнителя о реализации имущества* и *отчет продавца* об исполнении этого постановления.

Зарегистрировать транспортное средство, переданное по договору лизинга, можно как на *лизингодателя*, так и на *лизингополучателя*. Не важно, на чьем балансе учитывается имущество. Этот вопрос стороны согласовывают при заключении договора лизинга.

При этом возможен один из двух вариантов.

1. Транспортное средство регистрируется на лизингодателя.

При этом варианте обязанность по уплате *транспортного налога* возлагается на него как на срок действия договора лизинга, так и по его окончании (если договором не предусмотрен выкуп лизингового имущества).

2. Транспортное средство регистрируется на лизингополучателя. Для этого варианта предусмотрено два способа оформления регистрации автомобиля в ГИБДД:

- при покупке транспортное средство сначала ставится на учет на имя лизингодателя, а затем временно (на срок действия договора) передается и регистрируется

за лизингополучателем. В этом случае налог перечисляет лизингодатель как в течение срока действия договора, так и по его окончании (если договором лизинга не предусмотрен выкуп лизингового имущества);

- при покупке транспортное средство сразу регистрируется за лизингополучателем (временно на срок действия договора) без предварительной регистрации на лизингодателя. В этом случае платить транспортный налог в течение срока действия договора должен лизингополучатель.

После окончания действия договора лизинга транспортное средство, зарегистрированное на лизингополучателя, снимается с временного учета. При этом, если лизингополучатель был плательщиком транспортного налога в течение срока действия договора (т. е. транспортное средство изначально было зарегистрировано на него), обязанность по уплате налога перейдет к лизингодателю после перерегистрации автомобиля в ГИБДД.

Когда договор лизинга предусматривает выкуп лизингового имущества по окончании срока действия договора, при уплате транспортного налога необходимо учитывать следующие особенности.

Если транспортное средство временно было зарегистрировано на лизингополучателя (т. е. он был плательщиком транспортного налога), то и после окончания договора обязанность по уплате налога останется за ним. При этом лизингополучатель обязан снять транспортное средство с временного учета и зарегистрировать его на себя на постоянной основе.

Если в период действия договора плательщиком транспортного налога был лизингодатель, то обязанность

платить налог появится у лизингополучателя после перерегистрации транспортного средства в ГИБДД.

Та сторона договора лизинга, которая платит транспортный налог, вправе применять льготы в общем порядке.

Некоторые категории граждан и организаций могут быть освобождены от уплаты транспортного налога.

Федеральных льгот по транспортному налогу нет. Право устанавливать *льготы* предоставлено региональным властям. Региональные законы могут освобождать от уплаты налога (полностью или частично) некоторые группы организаций, определенные категории транспортных средств, предусматривать снижение суммы налога, исчисленного по базовой ставке и т.п.

Срок подачи заявлений не установлен. Но поскольку плательщики составляют заявления в своих интересах, оформить такой документ и направить его в инспекцию стоит заблаговременно. В отношении транспортных средств, имеющих на балансе на начало года, заявление лучше подать до наступления срока уплаты первого авансового платежа за 2020 год. Если к этому сроку инспекция подтвердит право на льготу, ее можно учесть при расчете авансового платежа.

Заявление можно подать в любую налоговую инспекцию по выбору организации. К заявлению есть смысл приложить документы, подтверждающие право на льготу. Состав документов зависит от вида льготы. Например, если региональный закон полностью освобождает от налога транспортные средства общественных организации инвалидов, к заявлению необходимо приложить документы, подтверждающие статус такой организации.

Если документы не представить, инспекция самостоятельно попытается найти сведения, подтверждающие право организации на *льготу*. Для этого она обратится в смежные ведомства, у которых могут быть такие данные. Например, в ГИБДД. В течение *семи рабочих дней* ведомство, получившее запрос из ИФНС, либо предоставит ей необходимые сведения, либо ответит, что нужных данных нет. Получив отказ, инспекция в течение *трех рабочих дней* известит об этом организацию и сообщит, что документы, подтверждающие право на льготу, она должна представить самостоятельно.

Налоговая инспекция обязана рассмотреть заявление организации в течение 30 рабочих дней. Это срок может быть продлен еще на 30 рабочих дней, если инспекция запрашивала дополнительные сведения, подтверждающие право организации на льготу. О результатах рассмотрения инспекция известит организацию способом, который указан в заявлении. Если инспекция сочтет, что льгота организации не положена, в сообщении должны быть указаны основания для отказа.

В правилах уплаты транспортного налога есть ряд особенностей, которые прописывают в региональных законах.

Налоговым периодом по транспортному налогу является календарный год. ***Отчетными периодами*** признаются I, II и III кварталы. При этом региональным законодателям предоставлено право не устанавливать *отчетные периоды по транспортному налогу* в соответствующем субъекте РФ.

Если отчетные периоды не установлены, то транспортный налог необходимо платить один раз в год. Если отчетные периоды установлены, то за I, II и III

кварталы организации обязаны перечислять авансовые платежи по транспортному налогу. При этом сумма налога, которую необходимо будет уплатить по итогам года, определяется как разница между суммой транспортного налога, рассчитанной за год, и суммой начисленных авансовых платежей.

До 2019 года из этого правила было исключение, которое утратило силу. Если автомобиль зарегистрирован в системе «Платон», авансовые платежи по транспортному налогу за этот автомобиль перечислять было не нужно. Льготу ввели с 3 июля 2016 года со сроком действия до 31 декабря 2018 года включительно. С 2019 года по таким автомобилям авансовые платежи необходимо перечислять на общих основаниях.

Сроки уплаты транспортного налога (перечисления авансовых платежей) устанавливаются региональными законами. При этом срок уплаты годовой суммы налога не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если срок перечисления транспортного налога (авансового платежа) выпадает на нерабочий день, то налог (авансовый платеж) перечисляют не позднее первого рабочего дня, следующего за нерабочим днем.

С 1 января 2021 года установлены *единые для всех регионов сроки* уплаты транспортного налога. *Региональные власти* устанавливать сроки уплаты авансовых платежей и налога *не вправе*.

Начиная с уплаты налога за 2021 год авансовые платежи по транспортному налогу организации должны платить не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, а налог - не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым

периодом. Авансовые платежи за 2020 год организация платит по срокам, которые прописаны в региональном законе, а налог за 2020 год - не позднее 1 марта 2021 года.

Если транспортный налог, включая авансовые платежи, был перечислен позже установленных сроков, налоговая инспекция может начислить организации пени.

Пени не начисляются, если причиной возникновения недоимки стало:

- решение инспекции о наложении ареста на имущество организации;
- решение суда о принятии обеспечительных мер в виде приостановления операций по счетам организации, наложения ареста на денежные средства или имущество организации.

В этих случаях пени не начисляются за весь период действия указанных решений.

Подача организацией заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисление пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Кроме того, пени не начисляются, если недоимка по налогам возникла из-за того, что, рассчитывая налоги, организация руководствовалась письменными разъяснениями контролирующих ведомств.

Если неуплата *транспортного налога* выявлена в результате проверки, организации придется заплатить штраф. В некоторых случаях сотрудников организации могут привлечь к административной и уголовной ответственности.

Размер штрафа за неуплату или неполную уплату налога по статье 122 НК РФ - *20 процентов от* суммы неуплаченного налога. Если инспекторы докажут, что

неуплата произошла умышленно, то штраф возрастет до *40 процентов*.

Оштрафовать организацию могут только за неуплату (неполную уплату) налога по итогам года. На сумму неуплаченных авансовых платежей штрафы не начисляются.

Требование об уплате штрафных санкций налоговая инспекция направит организации в течение 20 рабочих дней со дня вступления в силу решения по результатам налоговой проверки.

Кроме того, если недоимка возникла из-за того, что если в учете и отчетности сумма налога искажена на 10 процентов и более, то по заявлению налоговой инспекции суд может применить к должностным лицам организации (например, к ее руководителю) административную ответственность в виде штрафа или дисквалификации.

В каждом конкретном случае виновный в правонарушении устанавливается индивидуально. При этом суды исходят из того, что руководитель отвечает за организацию бухгалтерского учета, а главный бухгалтер – за его правильное ведение и своевременное составление отчетности. Поэтому субъектом такого правонарушения обычно признается главный бухгалтер (бухгалтер с правами главного). Руководитель организации может быть признан виновным:

- если в организации вообще не было главного бухгалтера;
- если ведение учета и расчет налогов были переданы специализированной организации;
- если причиной нарушения стало письменное распоряжение руководителя, с которым главный бухгалтер был не согласен.

Уголовная ответственность может наступить за недоимку в крупном или особо крупном размере.

При этом виновными могут быть признаны не только руководитель и главный бухгалтер организации (иные сотрудники, уполномоченные подписывать отчетность, перечислять налоги и сборы), но и другие лица, содействовавшие совершению преступления (пособники и подстрекатели). Например, бухгалтеры, умышленно искажавшие первичные документы, или налоговые консультанты, советы которых привели к совершению преступления.

Платить транспортный налог необходимо по местонахождению транспортных средств. Местонахождением транспортных средств могут быть:

- место государственной регистрации – для водных транспортных средств (кроме маломерных судов);
- местонахождения собственника – для воздушных транспортных средств;
- местонахождение организации или ее обособленного подразделения – для остальных транспортных средств.

Таким образом, на обособленное подразделение организации могут быть зарегистрированы только наземные транспортные средства (например, автомобили, мотоциклы, автобусы) и маломерные водные суда.

В зависимости от вида транспортного средства платить за него транспортный налог необходимо в региональный бюджет по одному из перечисленных мест.

Действующий порядок регистрации транспортных средств в ГИБДД предусматривает регистрацию автомобиля либо по местонахождению организации-собственника, либо по местонахождению ее

обособленного подразделения. Место регистрации указывается в уведомлении о постановке организации на налоговый учет по местонахождению автомобиля.

Если в течение месяца автомобиль был перерегистрирован с одного обособленного подразделения на другое, транспортный налог необходимо перечислить в бюджет региона:

- первого подразделения, в котором автомобиль состоял на учете до перерегистрации. В этот же бюджет необходимо перечислить налог за месяц перерегистрации, если автомобиль сняли с учета после 15-го числа;

- второго подразделения, в котором автомобиль состоит на учете после перерегистрации. В этот же бюджет необходимо перечислить налог за месяц перерегистрации, если автомобиль поставили на учет до 15-го числа включительно.

Рассчитывать суммы налога необходимо по ставкам, которые установлены законами соответствующего региона.

Перечислять *транспортный налог* и подавать декларацию необходимо по месту последней регистрации автомобиля. Но если в течение года организация переезжала и регистрировала автомобиль в разных регионах, общее правило не работает. Ведь при переезде из региона в регион учетные дела и лицевые карточки плательщиков передают в налоговые инспекции по новому местонахождению. Инспекции, которые сняли организацию с учета, не смогут проконтролировать правильность расчета и уплаты налога. Это может сделать только инспекция по месту последней регистрации автомобиля. Следовательно, подавать декларацию и

перечислять транспортный налог необходимо по реквизитам именно той инспекции.

Авансовые платежи по новому местонахождению перечисляют со следующего месяца после того, когда сняли автомобиль с учета в другом регионе. Засчитывать авансовые платежи в бюджет одного региона в счет налога, который необходимо заплатить в бюджет другого, нельзя.

Организации должны перечислять *транспортный налог* и авансовые платежи в регионе по месту нахождения транспортных средств. Место нахождения автомобиля для уплаты транспортного налога – местонахождение организации. После переезда организации ее платежи по транспортному налогу должны поступать в бюджет по новому месту учета. Наличие транспортных средств – это самостоятельное основание для постановки организации на налоговый учет.

Учет владельцев автомобилей налоговые инспекции ведут на основании сведений из ГИБДД. В течение *пяти дней* после получения таких сведений инспекция ставит организацию на учет или снимает с учета.

В НК РФ не сказано, как поступать, если обязанность по уплате налога возникла, а документов о постановке на налоговый учет по местонахождению транспортных средств нет. Сама по себе постановка на учет в инспекции представляет собой лишь форму налогового контроля. Она не может быть условием для исполнения обязанностей налогоплательщика. Если у организации есть автомобили, она должна рассчитать сумму транспортного налога или авансового платежа и перечислить его в бюджет независимо от того, состоит она на налоговом учете или нет.

Но без перерегистрации автомобилей перечислить налог в бюджет по новому месту учета не удастся. В платежных поручениях необходимо указывать КПП, который новая инспекция присвоила организации по местонахождению транспортных средств. Из-за отсутствия нового КПП выполнить это условие невозможно. Если указать КПП по прежнему месту учета, сумма попадет в категорию невыясненных платежей, а инспекция потребует уточнить реквизиты поручения. Пока организация не уточнит КПП, у инспекции будут основания, чтобы начислить пени.

Если организация ликвидируется, обязанность по уплате транспортного налога исполняет ликвидационная комиссия. Она составляет промежуточный ликвидационный баланс, в котором отражаются все обязательства организации. Задолженность по налогам погашается только после того, как будут погашены:

- задолженность людям, перед которыми ликвидируемая организация несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью (например, организация должна возместить вред, причиненный здоровью покупателя из-за недостатков товара);
- долги по выплате авторских вознаграждений, выходных пособий и зарплаты сотрудникам;
- задолженность перед залогодержателями (за счет средств от продажи предмета залога).

Уплату транспортного налога контролируют на основании сведений, которые поступают в налоговые инспекции от регистрирующих органов. В частности, на основании сведений из ГИБДД. До тех пор, пока автомобиль не сняли с учета в ГИБДД, организация обязана платить за него транспортный налог.

Сама по себе ликвидация обособленного подразделения - не причина для того, чтобы прекратить уплату транспортного налога по его местонахождению. Местонахождение обособленного подразделения и местонахождение транспортного средства – это разные основания для постановки организации на налоговый учет. По каждому из них организации присваивают разные КПП.

При закрытии обособленного подразделения налоговая инспекция по его местонахождению передаст учетное дело подразделения в ИФНС по местонахождению организации. Но эта же инспекция по-прежнему будет требовать уплаты транспортного налога и авансовых платежей за автомобиль. Ведь у нее не будет сведений из ГИБДД о снятии машины с учета.

В связи с этим возможны три варианта действий.

1. Организация не снимает с учета автомобиль, закрепленный за бывшим обособленным подразделением. КПП, присвоенный организации по местонахождению автомобиля, сохраняется. В этом случае организация обязана продолжать уплату транспортного налога по местонахождению ликвидированного подразделения.

2. Организация снимает с учета автомобиль, закрепленный за обособленным подразделением, и регистрирует его:

а) по местонахождению организации. В этом случае она должна снять автомобиль с учета в ГИБДД по местонахождению ликвидированного подразделения, поставить его на учет в ГИБДД по своему местонахождению и получить новый КПП. После этого организация будет платить транспортный налог в свою налоговую инспекцию;

б) по местонахождению другого обособленного подразделения. В этом случае организация должна снять автомобиль с учета в ГИБДД по местонахождению ликвидированного подразделения, поставить его на учет в ГИБДД по местонахождению другого подразделения и получить новый КПП. После этого организация будет платить транспортный налог в ИФНС по местонахождению другого обособленного подразделения.

В каждом из этих случаев налог рассчитывают с учетом количества месяцев, в течение которых автомобиль был зарегистрирован по новому местонахождению.

3. Одновременно с ликвидацией обособленного подразделения организация продает автомобиль. В этом случае она снимает машину с регистрационного учета в ГИБДД и передает ее новому собственнику. На основании данных из ГИБДД инспекция по местонахождению ликвидированного подразделения снимает машину с налогового учета и аннулирует присвоенный КПП. После этого организация прекращает уплату транспортного налога за этот автомобиль.

При реорганизации транспортный налог должна уплачивать организация:

- возникшая при слиянии;
- возникшая при преобразовании;
- которая присоединила к себе другую организацию;
- которые образовались при разделении.

В последнем случае сумму транспортного налога должна перечислить организация, на которую разделительным балансом возложена обязанность по уплате этого налога. Если разделительный баланс не позволяет определить ее, то по решению суда организации,

возникшие при реорганизации в форме разделения, платят налог солидарно.

Налоговым периодом по транспортному налогу для реорганизованной организации признается период с начала года до дня завершения реорганизации. Поэтому рассчитанная по завершающей декларации сумма признается не авансовым платежом, а налогом. Так как при реорганизации сроки уплаты налогов не изменяются, то правопреемник должен перечислить транспортный налог в срок, установленный региональным законом.

Чтобы рассчитать *транспортный налог*, необходимо определить *налоговую базу* и *ставку налога*.

В 2020 году действует ряд изменений по транспортному налогу. Рассмотрим самые важные из них.

1. С 2020 года освободили от налогообложения участников специальных административных районов в Калининградской области и в Приморском крае. Они не должны платить транспортный налог:

- с водных судов, зарегистрированных в Российском открытом реестре;
- гражданских воздушных судов, зарегистрированных в государственном реестре.

2. Введен заявительный порядок применения льгот.

С 2020 года организациям необходимо сообщить о своем праве на льготу в ИФНС. Для этого необходимо подать в налоговую инспекцию заявление.

3. Перенесен срок уплаты авансовых платежей.

Из-за коронавируса отдельные организации авансовые платежи за I-II кварталы 2020 года могут перечислить в бюджет позже установленного НК РФ срока. Подавать декларацию по транспортному налогу за

2020 год и последующие налоговые периоды не нужно. Обязанность отчитываться отменили.

Налоговой базой по транспортному налогу признают:

- мощность двигателя в лошадиных силах – для транспортных средств, имеющих двигатели (кроме воздушных судов с реактивными двигателями);
- валовая вместимость, указанная в судовых документах - для водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств;
- паспортная статистическая тяга реактивного двигателя в килограммах силы – для воздушных судов с реактивными двигателями;
- единица транспортного средства – для остальных водных и воздушных транспортных средств.

Налоговую базу определяют отдельно по каждому транспортному средству.

Для расчета налоговой базы по транспортному налогу мощность двигателя должна быть выражена в лошадиных силах. Если в технической документации этот показатель выражен в кВт, его необходимо пересчитать по формуле:

$$\begin{array}{lcl} \text{Мощность} & & \text{Мощность} \\ \text{двигателя,} & = & \text{двигателя,} \\ \text{лошадиные силы} & & \text{киловатты (ПТС).} \end{array} \times 1,35962 \quad (40)$$

Ставки транспортного налога устанавливают в региональных законах. В НК РФ налоговые ставки установлены в зависимости от категории транспортного средства и мощности двигателя. Региональные законы могут предусматривать другие ставки, увеличенные или уменьшенные, но не более чем в 10 раз.

Кроме того, региональные законы могут устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категории транспортных средств, количества лет, прошедших с года их выпуска, и (или) их экологического класса.

Для расчета транспортного налога количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяют в календарных годах по состоянию на 1 января текущего года. Расчет количества лет начинают с 1 января года, следующего за годом выпуска транспортного средства, и включают в него год, за который платят налог.

Транспортный налог рассчитывают по правилам ст. 362 НК РФ и региональных законов. При этом учитывают:

- установлены ли в регионе отчетные периоды;
- повышающие коэффициенты для дорогостоящих легковых автомобилей;
- продолжительность периода, в течение которого организация владела транспортным средством, в том числе при угоне автомобиля.

Если отчетные периоды установлены, то в течение года организация должна рассчитывать авансовые платежи.

Сумму авансового платежа определяют по формуле:

$$\text{Авансовый платеж, руб.} = \text{Налоговая база} \times \text{Налоговая ставка} \times 1/4 \quad (41)$$

Годовую сумму налога рассчитывают по формуле:

$$\text{Транспортный налог, руб.} = \text{Налоговая база} \times \text{Налоговая ставка} - \text{Авансовые платежи, начисленные в течение года} \quad (42)$$

Если в результате расчета сумма налога получилась с копейками, округлите ее по правилам арифметики. Значения менее 50 копеек отбросьте, а значения 50 копеек и больше округлите до полного рубля.

Если отчетные периоды не установлены, транспортный налог необходимо рассчитывать и платить один раз в год. Для расчета налога применяют формулу:

$$\text{Транспортный налог, руб.} = \text{Налоговая база} \times \text{Налоговая ставка} \quad (43)$$

Если в результате расчета сумма налога получилась с копейками, ее следует округлить по правилам арифметики. Значения менее 50 копеек отбрасывают, а значения 50 копеек и больше округляют до полного рубля.

По *престижным легковым автомобилям* сумму транспортного налога определяют с учетом повышающих коэффициентов. При расчете применяют формулу:

$$\text{Транспортный налог по дорогостоящему легковому автомобилю, руб.} = \text{Транспортный налог, рассчитанный по общим правилам, руб.} \times \text{Повышающий коэффициент} \quad (44)$$

Коэффициенты применяют не только при расчете самого налога, но и при расчете авансовых платежей.

Перечень автомобилей, по которым повышающий коэффициент применяют для расчета транспортного налога и авансовых платежей за 2020 год, опубликован на сайте Минпромторга.

Первоначальный перечень Минпромторг опубликовал 28 февраля 2020 года. Но 3 марта 2020 года в него внесли изменения, которые касаются технических характеристик отдельных моделей. Поэтому при расчете

налога и авансовых платежей следует руководствоваться обновленным перечнем.

Каждый перечень используют при расчете транспортного налога только за тот год, в котором этот перечень был опубликован. В заголовке перечня Минпромторг указывает, к какому налоговому периоду он относится.

Перечень легковых автомобилей составляют с учетом Порядка определения средней стоимости автомобилей. Однако на практике при расчете транспортного налога организации этот приказ не применяют. Для плательщиков важно одно: к какой ценовой группе в перечне отнесена принадлежащая им модель конкретного года выпуска.

Фактическая стоимость автомобиля или цена, по которой приобреталась машина, для расчета транспортного налога значения не имеет. Даже если модель, включенная, например, в первую ценовую группу, была куплена дешевле, чем за 3 000 000 руб., налог все равно необходимо рассчитывать с учетом коэффициентов, предусмотренных для этой группы.

Для выбора коэффициента продолжительность периода, прошедшего с года выпуска автомобиля, определяйте с учетом года выпуска. Правила, установленные для применения дифференцированных налоговых ставок, в этом случае не действуют.

Например, в технической документации указан месяц выпуска дорогостоящего автомобиля – декабрь 2020 года. Для выбора повышающего коэффициента считают, что в 2020 году машине уже исполнился один год. При расчете транспортного налога за 2020 год применяют

повышающие коэффициенты, которые соответствуют этому возрасту.

Данные о возрасте приведены в последней колонке перечня. Формулировки могут быть разными – «1 год», «от 1 до 2 лет (включительно)», «от 1 до 3 лет (включительно)». Но все они охватывают год, в котором автомобиль был выпущен. Поэтому если автомобиль 2020 года выпуска входит в ценовую группу от 3-х до 5 млн руб. (включительно), налог за 2020 год по нему рассчитывают с коэффициентом 1,1.

Для некоторых моделей количество лет, прошедших с года выпуска автомобиля, в перечнях определено с разрывами. То есть отдельные годы исключены из возрастного интервала. При расчете *транспортного налога* за эти годы применять повышающие коэффициенты не нужно. В перечне на 2020 год таких моделей 68.

С 2019 года транспортный налог за большегрузные автомобили рассчитывают в том же порядке, что и за другие автомобили. Суммы авансовых платежей, начисленного налога, а также плату за вред дорогам в систему «Платон», в полном объеме включают в расходы по налогу на прибыль, единому налогу при УСН и ЕСХН.

Организация может быть собственником транспортного средства в течение неполного налогового периода. Например, если автомобиль был приобретен (продан) и поставлен на учет (снят с учета) в середине года. Иногда транспортные средства регистрируются и снимаются с учета в течение одного и того же отчетного (налогового) периода. В этих случаях сумму транспортного налога (авансового платежа) рассчитывают исходя из фактического количества полных месяцев регистрации транспортного средства с учетом

коэффициента использования транспортного средства. Следует отметить, что информация о том, что автомобиль сняли с учета, может дойти до налоговой инспекции с опозданием. На этот случай у организации должны быть документы, подтверждающие, что она была собственником машины только часть налогового периода.

Не получив сведения о перерегистрации автомобиля, проверяющие могут усомниться в том, что организация его действительно продала. Позицию компании подтвердит документ о том, что транспортное средство сняли с учета. Это может быть копия ПТС с отметкой о снятии или справка из ГИБДД.

Месяц постановки на учет или снятия с учета принимают за полный, если транспортное средство:

- зарегистрировали до 15-го числа включительно;
- сняли с учета после 15-го числа.

Месяц постановки на учет или снятия с учета не включают в расчет налога, если транспортное средство:

- зарегистрировали после 15-го числа;
- сняли с учета до 15-го числа включительно.

Если транспортное средство зарегистрировали и сняли с учета в один день, рассчитывать транспортный налог не нужно. Независимо от того, на какую половину месяца приходится этот день. Например, не нужно включать в расчет налога автомобиль, который зарегистрировали и сняли с учета 5 октября. Не будет налоговой базы и когда автомобиль зарегистрировали 16 октября, а сняли с учета 31 октября этого же года.

Сумму авансового платежа по налогу с учетом коэффициента использования транспортного средства определяют по формуле:

Авансовый	Налоговая	Налоговая	1/4	Количество	(45)
-----------	-----------	-----------	-----	------------	------

платеж при использовании транспортного средства в течение неполного отчетного периода, руб.

база

ставка

полных месяцев отчетного периода, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на организацию / 3 мес.

Сумму налога с учетом коэффициента использования транспортного средства определяют по формуле:

$$\text{Транспортный налог, руб.} = \text{Налоговая база} \times \text{Налоговая ставка} \times \begin{matrix} \text{Количество полных} \\ \text{месяцев налогового} \\ \text{периода, в течение} \\ \text{которых} \\ \text{транспортное} \\ \text{средство было} \\ \text{зарегистрировано} \\ \text{на организацию / 12} \\ \text{мес.} \end{matrix} \quad (46)$$

По автомобилям, которые находятся в розыске, транспортный налог платить не нужно. Не начисляют налог с месяца начала розыска до месяца, когда автомобиль вернули компании. Также не начисляют налог, если розыск официально прекращен, но машину так и не вернули. Такой порядок действует, начиная с 2018 года.

Факт угона или кражи автомобиля подтверждают документы, полученные компанией из МВД. Также угон доказывают сведения о снятии авто с учета, которые поступают в налоговую инспекцию из ГИБДД.

Если автомобиль угнали в середине года, при расчете транспортного налога применяют коэффициент использования транспортного средства. Коэффициент считают исходя из количества месяцев, в течение которых автомобиль был зарегистрирован в ГИБДД и при этом не числился в угоне. Правила определения полного месяца, действующие при регистрации и снятии транспортного средства с учета, в данном случае не применяют. То есть месяц, в котором автомобиль угнали, полностью

исключают из расчета, а месяц, в котором автомобиль вернули, полностью включают в расчет. Если угон автомобиля и его возврат произошли в течение одного месяца, транспортный налог необходимо заплатить за весь месяц.

Сумму авансового платежа по налогу с учетом коэффициента использования транспортного средства определяют по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Авансовый} \\ \text{платеж при} \\ \text{угоне} \\ \text{транспортного} \\ \text{средства, руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{ставка} \end{array} \times \frac{1}{4} \times \begin{array}{l} \text{Количество} \\ \text{месяцев} \\ \text{отчетного} \\ \text{периода, в} \\ \text{течение} \\ \text{которых} \\ \text{транспортное} \\ \text{средство} \\ \text{было у} \\ \text{организации} \\ \text{/ 3 мес.} \end{array} \quad (47)$$

Сумму налога с учетом коэффициента использования транспортного средства определяют по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Транспортный} \\ \text{налог при угоне} \\ \text{транспортного} \\ \text{средства, руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{ставка} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Количество месяцев} \\ \text{налогового периода, в} \\ \text{течение которых} \\ \text{транспортное средство} \\ \text{было у организации /} \\ \text{12 мес.} \end{array} \quad (48)$$

4. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

4.1 ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Земельный налог устанавливается 31 главой «Земельный налог» НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных

органов муниципальных образований и обязательны к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Земельный налог платят организации и граждане, обладающие земельным участком, признаваемым объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. По земельным участкам, находящимся на праве безвозмездного срочного пользования или аренды, платить налог не нужно.

В 2020 году действует ряд изменений по земельному налогу:

1. Ограничено применение *пониженной* ставки.

Если земельный участок приобрели для индивидуального жилищного строительства, но используют в предпринимательской деятельности, при расчете земельного налога применяют максимальную налоговую ставку. Она не может превышать *1,5 процента*.

2. Введен заявительный порядок применения льгот.

С 2020 года организациям необходимо сообщить о своем праве на льготу в ИФНС. Для этого необходимо подать в налоговую инспекцию заявление.

3. Перенесены сроки уплаты авансовых платежей.

Из-за коронавируса отдельные организации авансовые платежи за I-II кварталы 2020 года могут перечислить в бюджет позже установленного НК РФ срока. Подавать декларацию по земельному налогу за 2020 год и последующие налоговые периоды не нужно. Обязанность отчитываться отменена.

При расчете земельного налога используют *кадастровую стоимость* каждого земельного участка, установленную в Едином государственном реестре

недвижимости (ЕГРН) на 1 января года, являющегося *налоговым периодом*. Если земельный участок был образован в течение налогового периода, используют кадастровую стоимость, установленную на дату внесения в ЕГРН сведений, на основании которых эта стоимость определяется.

Такой же порядок действует при расчете налога за земельные участки, которые организация приобретает вместе с находящимися на них объектами недвижимости.

Кадастровая стоимость земельного участка может измениться, если:

- изменили качественные или количественные характеристики земельного участка;
- установили рыночную стоимость участка по решению суда или комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости;
- исправили техническую ошибку в ЕГРН, уменьшили кадастровую стоимость из-за ошибки при ее определении, пересмотрели кадастровую стоимость по решению комиссии или решению суда из-за недостоверных оснований для определения кадастровой стоимости.

Налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются местными нормативно-правовыми актами, которыми земельный налог вводится на территории того или иного муниципального образования.

Налоговые ставки по земельному налогу, установленные местным законодательством, не могут превышать:

- 1) **0,3 процента** для земель:
 - сельскохозяйственного назначения;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса. *Исключение* – земельные участки, на которых размещены объекты, не относящиеся к жилищному фонду и объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса;

- приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства. *Исключение* – земельные участки, которые выделены для жилищного строительства, но используются в предпринимательской деятельности;

- ограниченных в обороте в связи с использованием для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

2) **1,5 процента** - для остальных земельных участков.

Налоговые ставки могут быть дифференцированы в зависимости от категории земель и вида разрешенного использования земельного участка. Если на местном уровне налоговые ставки не утверждены, рассчитывают налог по *ставкам 0,3 или 1,5 процента*.

За земельные участки, приобретенные (предоставленные) в собственность для жилищного строительства налог (авансовые платежи) необходимо рассчитывать с *повышающими коэффициентами*. В течение первых трех лет ставку налога умножают на два, а если строительство продолжается дольше, коэффициент удваивается. Такой же порядок действует, если вид разрешенного использования земли – «комплексное освоение в целях жилищного строительства». Повышающие коэффициенты применяют до тех пор, пока не зарегистрируют права на построенный объект.

На земельные участки, предоставленные организации на праве постоянного (бессрочного) пользования для жилищного строительства, данное правило не распространяется. То есть применять повышающие коэффициенты при расчете земельного налога не нужно.

Чтобы рассчитать земельный налог по *итогам года* (в течение первых трех лет строительства), используют формулу:

$$\text{Земельный налог, руб.} = \text{Кадастровая стоимость земельного участка (при наличии льготы в виде не облагаемой налогом суммы – за вычетом этой суммы), руб.} \times \text{Налоговая ставка, \%} \times 2 \quad (49)$$

Для расчета авансового платежа используют формулу:

$$\text{Авансовый платеж по земельному налогу, руб.} = 1/4 \times \text{Кадастровая стоимость земельного участка (при наличии льготы в виде не облагаемой налогом суммы – за вычетом этой суммы), руб.} \times \text{Налоговая ставка, \%} \times 2 \quad (50)$$

Применять двойную налоговую ставку необходимо начиная с даты госрегистрации прав на земельный участок.

Чтобы рассчитать земельный налог по итогам года, используют формулу:

$$\text{Земельный налог, руб.} = \text{Кадастровая стоимость земельного участка (при наличии льготы в виде не облагаемой налогом суммы), руб.} \times \text{Ставка земельного налога, \%} \quad (51)$$

облагаемой налогом суммы – за
вычетом этой суммы), руб.

Чтобы рассчитать земельный налог по участку, который находится на территории нескольких муниципальных образований, необходимо определить сумму налога по каждой его части. Для этого используют формулу:

$$\begin{array}{l} \text{Земельный налог} \\ \text{по части участка,} \\ \text{находящейся на} \\ \text{территории одного} \\ \text{муниципального} \\ \text{образования, руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Кадастровая} \\ \text{стоимость части} \\ \text{земельного} \\ \text{участка,} \\ \text{находящейся на} \\ \text{территории этого} \\ \text{муниципального} \\ \text{образования (при} \\ \text{наличии льготы в} \\ \text{виде не облагаемой} \\ \text{налогом суммы –} \\ \text{за вычетом этой} \\ \text{суммы), руб.} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка} \\ \text{земельного} \\ \text{налога,} \\ \text{установленная на} \\ \text{территории этого} \\ \text{муниципального} \\ \text{образования, \%}. \end{array} \quad (52)$$

Налоговым периодом по земельному налогу признают календарный год. Отчетными периодами признаются I, II и III кварталы. При этом местные власти вправе не устанавливать отчетные периоды по земельному налогу в соответствующем муниципальном образовании.

Если отчетные периоды не установлены, земельный налог необходимо платить один раз в год. Если отчетные периоды установлены, то за I, II и III кварталы организации обязаны перечислять авансовые платежи по земельному налогу. При этом сумма налога, которую необходимо будет уплатить по итогам года, определяют как разницу между суммой земельного налога, рассчитанной за год, и суммой начисленных авансовых платежей.

Для расчета авансового платежа используют формулу:

$$\begin{array}{l}
 \text{Авансовый} \\
 \text{платеж по} \\
 \text{земельному} \\
 \text{налогу, руб.}
 \end{array}
 = \frac{1}{4} \times
 \begin{array}{l}
 \text{Кадастровая} \\
 \text{стоимость} \\
 \text{земельного} \\
 \text{участка (при} \\
 \text{наличии льготы в} \\
 \text{виде не} \\
 \text{облагаемой} \\
 \text{налогом суммы –} \\
 \text{за вычетом этой} \\
 \text{суммы), руб.}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Ставка} \\
 \text{земельного} \\
 \text{налога, \%}
 \end{array}
 \quad (53)$$

Если отчетные периоды не установлены, перечислять авансовые платежи не нужно.

Земельный налог, подлежащий уплате по итогам календарного года, рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l}
 \text{Земельный} \\
 \text{налог к уплате в} \\
 \text{бюджет по} \\
 \text{итогам года,} \\
 \text{руб.}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Земельный} \\
 \text{налог,} \\
 \text{начисленный} \\
 \text{за} \\
 \text{календарный} \\
 \text{год, руб.}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Авансовые платежи по} \\
 \text{земельному налогу,} \\
 \text{начисленные в течение} \\
 \text{календарного года.}
 \end{array}
 \quad (54)$$

Применяют его только тогда, когда местным законодательством установлены отчетные периоды по налогу.

Некоторые организации имеют право на налоговые льготы. Они бывают федеральными и местными. Когда такое право возникает (прекращается) в течение налогового (отчетного) периода, земельный налог (авансовые платежи по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставлена налоговая льгота, рассчитывают с учетом коэффициента использования льготы.

$$\begin{array}{l}
 \text{Коэффициент} \\
 \text{использования} \\
 \text{льготы, \%}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Количество полных} \\
 \text{месяцев налогового}
 \end{array}
 :
 \begin{array}{l}
 \text{Количество} \\
 \text{календарных} \\
 \text{месяцев в}
 \end{array}
 \quad (55)$$

(отчетного) периода, в течение которых отсутствует налоговая льгота, един.	налоговом (отчетном) периоде, един.
---	---

При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимают за полный месяц.

Для расчета земельного налога используют формулу:

$$\begin{array}{l} \text{Земельный} \\ \text{налог с} \\ \text{учетом} \\ \text{льготы,} \\ \text{руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Земельный} \\ \text{налог за} \\ \text{год, руб.} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Коэффициент} \\ \text{использования} \\ \text{льготы, \%} \end{array} \quad (56)$$

Для расчета авансовых платежей используют формулу:

$$\begin{array}{l} \text{Авансовый} \\ \text{платеж с учетом} \\ \text{льготы, руб.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Авансовый} \\ \text{платеж за} \\ \text{отчетный} \\ \text{период, руб.} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Коэффициент} \\ \text{использования} \\ \text{льготы, \%} \end{array} \quad (57)$$

Земельный налог и авансовые платежи по нему перечисляют в сроки, предусмотренные местным законодательством. При этом сроки уплаты не могут устанавливаться в отношении:

- авансовых платежей по земельному налогу чаще одного раза в квартал;
- налога, начисленного за год, раньше 1 февраля года, следующего за отчетным.

Последний срок перечисления налога или авансового платежа может выпасть на нерабочий день. В таком случае перечислить их следует на следующий за ним рабочий день.

С 1 января 2021 года установили единые для всех муниципалитетов сроки уплаты земельного налога. Местные власти устанавливать сроки уплаты авансовых платежей и налога не вправе.

Начиная с уплаты налога за 2021 год авансовые платежи по налогу организации должны платить не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, а налог - не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи за 2020 год организация платит по срокам, которые прописаны в местном законодательстве, а налог за 2020 год - не позднее 1 марта 2021 года.

С 1 января 2021 года организации будут получать из ИФНС сообщения об исчисленных суммах земельного налога.

Рассчитывать налог и авансовые платежи организации должны самостоятельно. Поскольку налоговую декларацию отменили, параллельно такую же работу будут выполнять ИФНС на основании имеющихся у нее документов. Чтобы избежать расхождений, предварительно ФНС рекомендует сверить сведения о зарегистрированных земельных участках по данным организации и по данным налоговой инспекции.

Рассчитав налог по своим данным, инспекция направит организации сообщение. Если сумма налога в сообщении будет больше, чем по расчету организации, в инспекцию следует подать возражения с подтверждающими документами.

Рассмотрев возражения, инспекция направит организации ответ. В зависимости от результата рассмотрения налоговые органы:

- либо уточнят свой расчет и уменьшат сумму налога, если организация докажет, что она завышена;
- либо выставят организации требование о погашении недоимки, если не примут возражения организации.

Земельный налог и авансовые платежи юридическими лицами оплачиваются по месту нахождения земельного участка, то есть в местный бюджет. Соответственно, правила, по которым рассчитывается налог на землю для юридических лиц, устанавливаются не только НК РФ, но также и законами, издаваемыми местными органами власти.

4.2 НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

С первого января 2015 года вторая часть НК РФ дополнена главой 32 «Налог на имущество физических лиц».

Платить налог на имущество должны все собственники недвижимости, которая является объектом налогообложения и находится в России. Не важно, собственник – россиянин, иностранный гражданин или лицо без гражданства.

Заплатить налог придется независимо от того, используется фактически имущество или нет.

Налог на имущество физических лиц взимают с **объектов личного имущества**, которые подлежат государственной регистрации. К таким объектам относятся:

- жилые дома, а также жилые и нежилые строения, которые расположены на земле для личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства,

индивидуального жилищного строительства. Например, садовые дома и др.;

- квартиры, комнаты;
- гаражи, машино-места;
- единые недвижимые комплексы;
- объекты незавершенного строительства;
- другие здания, строения, помещения и

сооружения.

Налогом облагают только объекты, которые соответствуют признакам *недвижимого имущества*. Например, не облагают налогом хозяйственные постройки – теплицы, некапитальные строения и сооружения, которые находятся на садовых участках. У таких объектов нет признаков недвижимости, их не регистрируют в ЕГРН.

Объектом налогообложения *не является* общее имущество многоквартирного дома в виде лестничных площадок, пролетов, технических этажей и др., платить налог с него не нужно.

Если человек приобретает квартиру по ипотеке, он становится ее собственником. Банк РФ – залогодержатель, но права собственности на квартиру у него нет. Следовательно, с квартиры, по которой еще не полностью выплачен ипотечный кредит, человек обязан заплатить налог.

Инспекция рассчитает налог либо с месяца, в котором купили имущество, или со следующего месяца. Это зависит от того, когда человек оформил право собственности: до 15-го числа включительно или после.

Если в уставный капитал передается само имущество, то происходит переход права собственности от человека к организации. В этом случае налог на имущество не платят – либо с месяца, в котором передали имущество,

или со следующего месяца. Это зависит от того, когда организация оформила право собственности: до 15-го числа включительно или после.

Если человек передает организации право пользования его имуществом, он остается его собственником. А значит, он должен по-прежнему платить налог на имущество физических лиц.

По общему правилу налогоплательщики должны платить налоги самостоятельно, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Когда собственником имущества является несовершеннолетний ребенок, заплатить за него налог обязаны его законные представители – родители, усыновители, опекуны, попечители.

Один объект может находиться в собственности у нескольких человек. То есть в общей долевой или общей совместной собственности. При режиме общей долевой собственности каждый собственник платит налог на имущество соразмерно своей доле.

При режиме общей совместной собственности владельцы имущества должны заплатить налог каждый сам за себя, пропорционально числу собственников данного имущества. Налоговая инспекция рассчитает налог сама, исходя из того количества собственников, которое указано в правоустанавливающих документах на недвижимость.

Кто должен платить налог на имущество за гражданина, признанного безвестно отсутствующим?

Платить налог в этом случае должен человек, который назначен управлять имуществом безвестно отсутствующего гражданина.

Суд может признать человека безвестно отсутствующим, если по месту жительства о нем нет сведений в течение года. Имущество такого человека передают управляющему, с которым служба опеки и попечительства на основании решения суда заключает договор о доверительном управлении. Эта служба может назначить лицо для управления имуществом и до истечения года – до того, как суд признает человека безвестно отсутствующим. Назначенный управляющий и должен заплатить налог на имущество за безвестно отсутствующего человека.

Управляющий перечисляет в бюджет:

- суммы налога на имущество, которые безвестно отсутствующий должен был заплатить (уже наступил срок уплаты налога), но не сделал этого;
- пени и штрафы по налогу на имущество, начисленные на день признания человека безвестно отсутствующим (то есть на дату вступления в силу решения суда);
- суммы налога на имущество, срок уплаты которых наступает после признания человека безвестно отсутствующим (в пределах установленного срока доверительного управления имуществом).

Все перечисленные суммы управляющий оплачивает за счет средств безвестно отсутствующего гражданина.

Заплатить налог за налогоплательщика вправе любое иное лицо. Заплатить налог на имущество физических лиц за безвестно отсутствующего гражданина может любой другой человек или организация.

Чтобы определить, с какой даты начинать платить налог на имущество, важно знать, как его получили.

Обычно налог необходимо платить со дня, когда возникло право собственности на объект. Наследники станут плательщиками с даты открытия наследства. Это либо день смерти наследодателя, либо день, когда по решению суда его объявили умершим. И дата регистрации права собственности на унаследованное имущество значения не имеет.

Однако как в первом, так и во втором случае есть особенности расчета налога, когда наследство открыто или право собственности получено в середине года или месяца.

Прекращать платить налог необходимо со следующего дня после того, как перестали быть собственником имущества.

Если имущество прекратило свое существование, начислять налог ИФНС прекратит с 1-го числа месяца гибели или уничтожения такого объекта. Для этого необходимо представить заявление. Подать заявление можно в любую инспекцию, например в ИФНС по месту жительства или месту нахождения имущества. К заявлению вправе приложить документы, которые подтверждают факт гибели или уничтожения объекта. Когда таких документов нет, инспекторы самостоятельно запрасят данные у тех, кто ими располагает. *Например*, обратятся в МЧС, чтобы подтвердить, был пожар или нет.

Задолженность по налогу на имущество умершего человека или того, кого объявили умершим, не аннулируется. После смерти собственника недвижимости (объявления его умершим) задолженность по налогу на имущество, а также штрафы и пени должны уплатить наследники. Но только в пределах стоимости унаследованного имущества.

Для того чтобы у наследника возникла такая обязанность, должно быть выполнено несколько условий.

Во-первых, заплатить налог на имущество за наследодателя должны только те наследники, которые приняли наследство. Количество наследников, принявших имущество по наследству, может быть меньше количества призванных к наследству. Такое происходит, если кто-то из наследников, например:

- отказывается от получения наследства;
- в течение шести месяцев со дня смерти наследодателя (объявления его умершим) не совершает действий, необходимых для принятия наследства. Перечень действий, которые могут свидетельствовать о принятии человеком наследства, установлен в ст. 1153 ГК РФ.

Наследники, не принявшие наследство, не должны платить налог на имущество за наследодателя.

Во-вторых, требование о погашении задолженности наследодателя по налогу на имущество должно быть предъявлено наследникам в срок. Если инспекция подала требование об уплате налога (заявление в суд) вовремя, наследники, принявшие наследство, должны погасить задолженность наследодателя.

Если до смерти физическое лицо, которое получило налоговое уведомление, не исполнило обязанность по уплате указанной в нем суммы налога, то возникшую задолженность гасят наследники. Платят налог наследники в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ для оплаты наследниками долгов наследодателя.

Если физическое лицо до своей смерти не получило налоговых уведомлений на уплату налога на имущество физических лиц, то при отсутствии его обязанности по уплате этих налогов не возникает и задолженность по таким налогам у наследников умершего физического лица.

Среди имущества, переданного по наследству, может быть имущество как облагаемое, так и не облагаемое налогом (например, деньги, ценные бумаги и т. д.). При наследовании имущества происходит универсальное правопреемство. То есть имущество переходит к наследникам в один и тот же момент в неизменном виде как единое целое. Все наследники в равной мере получают права и обязанности наследодателя, связанные с этим имуществом (в т. ч. по уплате долга наследодателя перед бюджетом). Из этого можно сделать вывод, что погашать задолженность наследодателя по налогу на имущество должны все наследники – даже те, которые приняли имущество, не облагаемое налогом.

Помимо того, что наследники обязаны погасить задолженность наследодателя, они признаются самостоятельными плательщиками налога на имущество с момента открытия наследства. То есть с даты смерти наследодателя либо вступления в законную силу решения суда об объявлении его умершим (если наследодатель был объявлен умершим в судебном порядке). Наследник проверяет расчет налога на имущество инспекцией и перечисляет суммы налога за себя в общем порядке.

Существует *два вида льгот* по налогу на имущество физических лиц:

- федеральные из ст. 407 НК РФ;

- местные, установленные местным законодательством, а в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе – законами этих городов.

Федеральные льготы установлены для определенных категорий граждан. И подразумевают полное освобождение человека от уплаты налога на имущество.

Действуют льготы на всей территории России независимо от того, упомянуты они в местном законодательстве или нет.

Получить *федеральную льготу* можно только на один объект в каждом из следующих видов имущества:

- квартира, часть квартиры или комната;
- жилой дом или часть жилого дома;
- специально оборудованное сооружение, помещение, которые используются в качестве творческих мастерских, ателье, студий;

- жилое помещение, используемое для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, – на период такого их использования;

- хозяйственное строение и сооружение (площадью до 50 кв. м каждого объекта) на участках для личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

- гараж или машино-место.

Но в любом случае льгота *не положена* в отношении недвижимости:

- которую используют в предпринимательской деятельности;

- налог по которой платят исходя из кадастровой стоимости и она включена в утвержденный перечень либо образована из такого имущества;
- налог по которой платят исходя из кадастровой стоимости, а кадастровая стоимость более 300 миллионов рублей.

Нормативными правовыми актами муниципальных образований и законами Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя могут быть установлены дополнительные налоговые льготы, а также основания и условия их использования. Действуют местные льготы только на территории соответствующего муниципального образования.

Местные нормативные правовые акты никак не могут ограничивать или сужать действие федеральных льгот. Например, предусматривать, что освобождение пенсионеров от уплаты налога действует только в отношении жилых помещений. Если местное законодательство содержит подобное ограничение, необходимо применять положения главы 32 НК РФ. То есть пользоваться льготой без ограничения.

Чтобы получить льготу по налогу на имущество, человек подает в любую налоговую инспекцию письменное заявление. К заявлению прилагают документы, которые подтвердят право на льготу. Также есть возможность подать заявление и документы через личный кабинет налогоплательщика.

ФНС рекомендует подать заявление до 1 мая года, который следует за истекшим годом. В этом случае инспекция сформирует уведомление с учетом льготы, и налог не придется пересчитывать.

Особый порядок действует для инвалидов, пенсионеров, людей предпенсионного возраста, тех, кто перенес лучевую болезнь и когда площадь жилого дома не превышает 50 м². Налоговую льготу предоставляют на основании сведений, которые инспекторы получили из других ведомств, если человек не представил в любую ИФНС заявление о льготе или не сообщил об отказе от применения льготы. В частности, ПФР должен передать в ФНС сведения о пенсионерах и людях предпенсионного возраста.

Когда у физического лица несколько объектов по одному виду имущества, то оно вправе выбрать, по какому из них заявить льготу. Но делать это не обязательно. Даже если не подано уведомление о выборе льготного объекта, по умолчанию льготу дадут на тот объект, по которому расчетная сумма налога оказалась максимальной.

Если же физическое лицо решило оставить выбор за собой, то свое решение необходимо оформить письменно. Для этого в любую налоговую инспекцию нужно подать уведомление о выборе объектов налогообложения. Уведомление можно отправить и в электронном виде. Также есть возможность подать уведомление через личный кабинет налогоплательщика.

Уведомление подают позднее 31 декабря года, начиная с которого будете применять льготу.

Возможна ситуация, когда налоговая инспекция не отправила собственнику имущества уведомление на уплату налога. Тогда гражданин должен сам письменно сообщить в инспекцию о наличии у него имущества.

Сообщение можно подать в любую налоговую. Срок – до 31 декабря года, следующего за тем, в котором стали собственником объекта налогообложения. К

сообщению прилагается документ о праве собственности на недвижимость: выписка из ЕГРП либо свидетельство о праве собственности. Если же у физического лица льгота в виде полного освобождения от уплаты налога, подавать сообщение в инспекцию не нужно.

Если не сообщить в налоговую инспекцию о том, что у физического лица есть имущество, – оштрафуют. Размер штрафа – *20 процентов* от неуплаченной суммы налога. Ответственность распространяется и на случаи, когда физическое лицо сообщит об имуществе позже срока.

Налог на имущество физических лиц рассчитывает налоговая инспекция. Делает она это по истечении календарного года отдельно по каждому объекту налогообложения. Несмотря на это, физическое лицо должно уметь проверить расчет инспекции. Налог могут зависеть, например, потому что учли не все сведения или использовали недостоверные данные либо есть технические или арифметические ошибки в самом расчете.

Расчет налога зависит от того, из *инвентаризационной* или *кадастровой* стоимости имущества его определяют. На территории России все больше считают налог на имущество физических лиц исходя из *кадастровой* стоимости.

Инспекторы рассчитают налог исходя из кадастровой стоимости, если региональные власти утвердили в своем регионе единую дату, с которой действует такой порядок уплаты налога. Если такое решение отсутствует, инспекция рассчитает налог исходя из *инвентаризационной* стоимости.

Однако некоторые объекты облагают с *кадастровой стоимости* независимо от того, утвердили региональные власти единую дату или нет:

- административно-деловые и торговые центры или комплексы, а также отдельные помещения в них. К ним приравниваются здания, которые предназначены (фактически используются) для одновременного размещения офисов, объектов торговли, общественного питания и бытового обслуживания;
- нежилые помещения, которые согласно технической документации предназначены для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания или бытового обслуживания, а также помещений, которые фактически используют для этих целей. То есть когда перечисленные объекты занимают не менее 20 процентов общей площади помещения.

Такое имущество региональные власти должны включать в перечни и размещать их на официальных сайтах правительств (глав администраций, губернаторов, уполномоченных ведомств) регионов. Если объекты включили в перечень на начало года, налог рассчитают с *кадастровой стоимости*. В противном случае с кадастровой стоимости налог посчитают только в следующем году (если на 1 января следующего года их внесут в перечень).

Для проверки расчета исходя из *инвентаризационной* стоимости необходимо:

- ознакомиться с тем, как и когда в налоговую инспекцию поступают сведения об имуществе и его владельце, то есть на основании каких данных инспекторы считают налог;

- узнать, есть ли право на льготу;
- определить налоговую базу;
- определить ставку налога;
- проверить, правильно ли инспекция определила количество месяцев, в течение которых имущество было в собственности;
- рассчитать налог.

Расчет исходя из *кадастровой* стоимости необходимо проверить в следующем порядке:

- ознакомиться с тем, как и когда в налоговую инспекцию поступают сведения об имуществе и его владельце, то есть на основании каких данных инспекторы считают налог;
- узнать, есть ли право на льготу;
- определить налоговую базу;
- определить ставку налога;
- проверить, правильно ли инспекция определила количество месяцев, в течение которых имущество было в собственности;
- рассчитать налог.

Переходными являются *первые три года* с момента, когда установили новый порядок расчета налога исходя из *кадастровой стоимости*.

На переходный период установлен особый порядок расчета налога на имущество физических лиц исходя из *кадастровой стоимости*. Цель – снизить налоговую нагрузку на граждан.

Ежегодно до 15 февраля в налоговую инспекцию по местонахождению имущества поступают сведения об объекте налогообложения и его собственнике и данные о кадастровой стоимости объекта налогообложения. Эти данные передает территориальное отделение Росреестра в

муниципальном образовании (например, городе, районе, области), где расположена недвижимость, по состоянию на 1 января текущего года.

Когда в течение года происходит смена собственника или регистрируется право собственности на недавно построенный объект, территориальное отделение Росреестра, которому подведомственна территория, на которой расположен объект, должно передать эту информацию в инспекцию в течение 10 дней со дня регистрации. Кадастровую стоимость по новым объектам отделение определит на дату постановки такого объекта на государственный кадастровый учет.

Сведения об *инвентаризационной* стоимости имущества больше в налоговую инспекцию ежегодно не поступают. Поэтому инспекция рассчитает налог на имущество физических лиц исходя из последних полученных данных. А таковыми являются данные, которые БТИ предоставило инспекции до 1 марта 2013 года.

Налоговая инспекция вправе пересчитать налог, если БТИ уточнило стоимость имущества до 1 марта 2013 года. После этой даты инвентаризационную стоимость не рассчитывают и сведения в инспекцию не передают. А для налога на имущество берут стоимость по состоянию на 1 марта 2013 года.

Уточнить инвентаризационную стоимость можно в судебном порядке. В таком случае инспекция обязана направить новое уведомление и скорректировать сумму налога. Направить сразу требование об уплате суммы налога и пеней ИФНС не вправе. Обязанность платить налог на имущество возникает у человека после того, как он получит уведомление из налоговой. Требовать уплаты

доначисленного налога на имущество физических лиц налоговая инспекция может, только если гражданину предварительно направила уведомление и налог он не заплатил.

Все необходимые сведения в налоговую инспекцию передают территориальные отделения Росреестра. Однако в случае возникновения спора (например, из-за задержки передачи сведений) документы на приобретение или продажу имущества представьте. Например, договор купли-продажи, выписку из ЕГРП на объект недвижимости. В частности, чтобы подтвердить дату, с которой человек не должен больше платить налог (например, если имущество продали).

Если по объекту налог рассчитывают исходя из кадастровой стоимости, то налоговую базу необходимо определять исходя из кадастровой стоимости по состоянию на 1 января года, за который уплачивается налог. Если объект новый, то есть возник в середине года, – на дату его регистрации.

В течение года кадастровую стоимость могут пересмотреть. В общем случае инспекция при расчете налога не учтет такое изменение стоимости. То есть налог на имущество физических лиц ни за текущий налоговый период, ни за предыдущие периоды пересчитывать ИФНС не будет. Однако здесь есть три исключения, которые действуют с 2019 года и представлены в таблице 4.2.1.

Таблица 4.2.1 - Причины, по которым изменяется кадастровая стоимость объекта

Причина, по которой изменилась кадастровая стоимость объекта	С какого момента ИФНС учитывает изменение кадастровой стоимости для целей налогообложения, когда определяют налоговую базу
Поменялись качественные и (или) количественные характеристики объекта налогообложения. Например, увеличилась или изменилась площадь здания	Со дня, когда в Единый государственный реестр недвижимости внесли сведения, на основании которых определяют кадастровую стоимость. Инспекция обязана применять коэффициент по аналогии с датой регистрации или прекращения права собственности в течение года (п. 5.1 ст. 408 НК РФ)

Продолжение таблицы 4.2.1

Исправили техническую ошибку в сведениях Единого государственного реестра недвижимости о величине кадастровой стоимости. Уменьшилась кадастровая стоимость из-за того, что исправили ошибки, которые ранее допустили, пересмотрели кадастровую стоимость по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда в случае недостоверности сведений, использованных при определении кадастровой стоимости	С даты, когда начали применять для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости
Установили рыночную стоимость по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда	С даты, когда начали применять для целей налогообложения кадастровую стоимость, которую оспорили

Посмотреть кадастровую стоимость имущества можно на сайте Росреестра. Это можно сделать с помощью нескольких сервисов:

- «Получить выписку из ЕГРН о кадастровой стоимости недвижимости». Такая выписка предоставляется бесплатно в течение трех рабочих дней;
- «Запрос посредством доступа к ФГИС ЕГРН». Получить ключ доступа к этому сервису, а также пополнить его баланс можно в личном кабинете Росреестра;
- «Публичная кадастровая карта»;
- «Справочная информация по объектам недвижимости в режиме online»;
- «Получение сведений из фонда данных государственной кадастровой оценки».

Собственники недвижимости могут узнать стоимость объекта в личном кабинете Росреестра. Для авторизации используют учетную запись пользователя на едином портале государственных услуг.

Кроме того, выписку из ЕГРН о кадастровой стоимости объекта недвижимости можно запросить лично в офисе Федеральной кадастровой палаты Росреестра или МФЦ. Запрос можно направить и по почте.

Налоговую базу инспекция определит по каждому объекту налогообложения. Для этого она использует следующую формулу:

$$\begin{array}{l} \text{Налоговая база по} \\ \text{объекту исходя из} \\ \text{кадастровой} \\ \text{стоимости} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Кадастровая} \\ \text{стоимость} \\ \text{объекта} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Налоговый вычет} \\ \text{по определенным} \\ \text{видам имущества} \end{array} \quad (58)$$

Налоговые вычеты, которые обязана применять инспекция, установлены для ограниченных видов имущества и приведены в таблице 4.2.2:

Таблица 4.2.2 - Налоговые вычеты для ограниченных видов имущества

Вид имущества	Размер вычета
Квартира, часть жилого дома	Кадастровая стоимость 20 м ² ее общей площади
Комната, часть квартиры	Кадастровая стоимость 10 м ² ее площади
Жилой дом	Кадастровая стоимость 50 м ² его общей площади
Единый недвижимый комплекс, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом)	1 000 000 руб.

Вычет инспекция применяла уже в отношении налога за 2017 год:

- ко всем жилым объектам в отдельности. Например, если у гражданина есть в собственности три квартиры, комната, два жилых дома, то вычет инспекция предоставит по каждой из трех квартир, комнате и каждому из домов;

- к жилому объекту в целом независимо от количества собственников. Например, квартира площадью 60 кв. м принадлежит двум собственникам в равных долях. Вычет на квартиру в целом (на всех собственников) предоставят в размере кадастровой стоимости 20 кв. м данной квартиры. То есть в данном случае каждого собственника освободят от уплаты налога с 10 кв. м.

Местные власти и власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя размеры вычетов вправе увеличить.

Если при определении *налоговой базы* сумма вычета превысит *кадастровую стоимость* имущества, налоговая база будет равна нулю. И налог в таком случае платить не нужно.

При расчете налога за 2018 год и следующие годы ИФНС применяет дополнительные вычеты для многодетных, у которых трое и более несовершеннолетних детей. Инспекторы уменьшают налоговую базу на величину кадастровой стоимости имущества в расчете на каждого несовершеннолетнего ребенка. По общей площади квартиры, ее части или комнаты дополнительный вычет составляет 5 кв. м, по жилому дому или его части – 7 кв. м. Вычет ИФНС предоставляет только по одному объекту каждого вида по аналогии с льготами. Вычет будет, даже если не подать заявление.

Если в муниципальном образовании налог рассчитывают исходя из *инвентаризационной* стоимости, то *налоговую базу* инспекция рассчитает по каждому объекту налогообложения. Для этого она использует следующую формулу:

$$\begin{array}{l} \text{Налоговая база по} \\ \text{объекту исходя из} \\ \text{инвентаризационно} \\ \text{й стоимости} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Инвентаризацио} \\ \text{нная стоимость} \\ \text{объекта} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Коэффициент-} \\ \text{дефлятор на} \\ \text{соответствующий} \\ \text{год} \end{array} \quad (59)$$

Данные об *инвентаризационной* стоимости имущества можно узнать из справки, которую по заявлению физического лица выдает бюро технической инвентаризации (БТИ) за плату.

Дата, с которой физическое лицо становится плательщиком налога на имущество физических лиц,

зависит от способа получения имущества. Если имущество получено в наследство, то со дня смерти наследодателя. В остальных случаях – с даты регистрации права собственности.

Но в любом случае дату, с которой необходимо начислять налог, инспекция определит по *следующим правилам*.

Если имущество оформлено в собственность (открыто наследство) до 15-го числа месяца включительно, инспекция рассчитает налог с начала этого месяца.

Когда же человек оформил собственность (открыл наследство) после 15-го числа месяца, то налог рассчитают с начала следующего месяца.

Дату, с которой инспекция прекратит начислять налог на имущество, определяют по аналогичным правилам. Если право собственности на объект человек утратил до 15-го числа месяца включительно, то платить налог за этот месяц он не обязан. А вот если после 15-го числа, то этот месяц полностью учтут при расчете налога.

Расчет налога с инвентаризационной стоимости

Налог инспекция рассчитает по каждому объекту налогообложения. Для этого она использует следующую формулу:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма} \\ \text{налога за} \\ \text{текущий год} \\ \text{по объекту} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка налога, действующая} \\ \text{по местонахождению} \\ \text{недвижимости, на текущий} \\ \text{год} \end{array} \quad (60)$$

Эта формула подходит для расчета налога за полный год. Если необходимо рассчитать налог за неполный год, то расчеты продолжают по специальным правилам.

Когда объектов несколько, налог рассчитывают отдельно по каждому из них. А затем определяют общую

сумму налога на имущество физических лиц за текущий год:

$$\begin{array}{l}
 \text{Сумма} \\
 \text{налога на} \\
 \text{имущество} \\
 \text{во} \\
 \text{физическ} \\
 \text{их лиц за} \\
 \text{текущий} \\
 \text{год}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма} \\
 \text{налога на} \\
 \text{имущество} \\
 \text{физически} \\
 \text{х лиц за} \\
 \text{текущий} \\
 \text{год по} \\
 \text{объекту} \\
 \text{№ 1}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма} \\
 \text{налога на} \\
 \text{имущество} \\
 \text{о} \\
 \text{физически} \\
 \text{х лиц за} \\
 \text{текущий} \\
 \text{год по} \\
 \text{объекту} \\
 \text{№ 2}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма налога на} \\
 \text{имущество} \\
 \text{физических лиц} \\
 \text{за текущий год} \\
 \text{по объекту №...}
 \end{array}
 \quad (61)$$

При расчете налога исходя из *кадастровой стоимости* есть переходные правила, их применяют ко всему имуществу, кроме объектов из регионального перечня. Период их действия – *три года* начиная с года, в котором региональные власти приняли решение о расчете налога с кадастровой стоимости.

Суть *переходных правил* в следующем. В течение первых трех лет с года, когда местные власти или власти Москвы, Санкт-Петербурга либо Севастополя решили считать налог по *кадастровой* стоимости, применяют уменьшающие коэффициенты. Для объектов, по которым налог считают исходя из кадастровой стоимости, но которые не вошли в утвержденный региональный перечень (не образованы из них), инспекция рассчитает налог следующим образом:

$$\begin{array}{l}
 \text{Сумма} \\
 \text{налога} \\
 \text{за} \\
 \text{текущий} \\
 \text{год} \\
 \text{по} \\
 \text{объекту}
 \end{array}
 =
 \left(
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма} \\
 \text{налога} \\
 \text{исходя из} \\
 \text{кадастровой} \\
 \text{стоимости} \\
 \text{и без} \\
 \text{учета} \\
 \text{переходных} \\
 \text{правил}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма} \\
 \text{налога} \\
 \text{исходя из} \\
 \text{инвентаризационной} \\
 \text{стоимости} \\
 \text{за} \\
 \text{последний} \\
 \text{год} \\
 \text{применения} \\
 \text{такого} \\
 \text{метода}
 \end{array}
 \right)
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Коэффициент}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Сумма налога} \\
 \text{исходя из} \\
 \text{инвентаризационной} \\
 \text{стоимости за} \\
 \text{последний год} \\
 \text{применения такого} \\
 \text{метода}
 \end{array}
 \quad (62)$$

Налог исходя из *инвентаризационной* стоимости за последний год, когда таким годом был 2014 год, считали по старым правилам.

Таблица 4.2.3 - Значения коэффициентов:

Год от момента введения расчета налога по кадастровой стоимости	Значение коэффициента
1-й год (то есть год, с которого действует порядок расчета налога по кадастровой стоимости)	0,2
2-й год	0,4
3-й год	0,6

Если налог исходя из *кадастровой* стоимости без учета переходных правил оказался меньше платежа исходя из *инвентаризационной* стоимости, налог рассчитают без учета переходных правил.

Для объектов из региональных перечней инспекция рассчитает налог по следующей формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма налога} \\ \text{за текущий год} \\ \text{по объекту} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{база} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка налога,} \\ \text{действующая по} \\ \text{местонахождению} \\ \text{недвижимости, на} \\ \text{текущий год} \end{array} \quad (63)$$

Эта формула подходит для расчета налога за полный год. Если необходимо рассчитать налог за неполный год, то расчеты проводят по специальным правилам.

Если таких объектов несколько, налог рассчитывают отдельно по каждому из них. А затем

определяют общую сумму налога на имущество физических лиц за текущий год:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Сумма} & & \text{Сумма} & & \text{Сумма налога} & & \text{Сумма налога} \\
 \text{налога на} & & \text{налога на} & & \text{на имущество} & & \text{на имущество} \\
 \text{имущество} & & \text{на имущество} & & \text{на имущество} & & \text{на имущество} \\
 \text{физических} & = & \text{физических} & + & \text{физических} & + & \text{физических} \\
 \text{лиц за} & & \text{лиц за} & & \text{лиц за} & & \text{лиц за} \\
 \text{текущий} & & \text{текущий год} & & \text{текущий год} & & \text{текущий год} \\
 \text{год} & & \text{по объекту} & & \text{по объекту} & & \text{по объекту} \\
 & & \text{№ 1} & & \text{№ 2} & & \text{№...}
 \end{array} \quad (64)$$

Рассчитать налог за неполный год понадобится, если в течение года:

– приобретено или оформлено в собственность имущество, открыто наследство либо, наоборот, утрачено право собственности на имущество

– приобретено либо утрачено право на льготу.

В любом случае порядок расчета за неполный год применяется для расчета налога исходя как из *кадастровой*, так и из *инвентаризационной* стоимости имущества.

Для расчета налога на имущество физических лиц в случаях приобретения (продажи, уничтожения, разрушения, получения в наследство) в течение года используется следующая формула:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Сумма налога на} & & & & & & \\
 \text{имущество} & & & & & & \\
 \text{физических лиц} & = & \text{Сумма} & \times & \text{Коэффициент} & & \\
 \text{с объекта за} & & \text{налога} & & \text{нахождения объекта} & & \\
 \text{текущий} & & \text{за год} & & \text{в собственности} & & \\
 \text{неполный год} & & & & \text{гражданина} & & \\
 & & & & & & (65)
 \end{array}$$

Коэффициент нахождения объекта в собственности гражданина инспекция определит по формуле:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Коэффициент} & & & & & & \\
 \text{нахождения объекта в} & = & \text{Количество полных} & & & & \\
 \text{собственности} & & \text{месяцев нахождения} & & & & \\
 \text{гражданина} & & \text{объекта недвижимости в} & : & 12 & & \\
 & & \text{собственности гражданина} & & & & (66)
 \end{array}$$

Месяц, в котором человек оформил право собственности либо открыл наследство, инспекция учтет или не учтет при расчете данного коэффициента в зависимости от конкретной даты государственной регистрации права собственности (даты открытия наследства

Если возникло или прекратилось право на льготу, налог на имущество физических лиц считают по формуле:

$$\frac{\text{Сумма налога на имущество физических лиц с объекта за текущий год в случае возникновения (прекращения) права на льготу}}{\text{Сумма налога за год}} \times \text{Коэффициент} \quad (67)$$

Коэффициент инспекция определяет по формуле:

$$\text{Коэффициент} = \frac{\text{Количество полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота}}{12} \quad (68)$$

Месяц, когда возникло или прекратилось право на льготу, считается за полный месяц. Общая собственность бывает общей долевой и общей совместной. Порядок расчета налога для каждого из видов общей собственности различен.

Если объект находится в общей долевой собственности, то налог инспекция рассчитает для каждого из участников долевой собственности пропорционально его доле. Для этого она использует следующую формулу:

$$\frac{\text{Сумма налога для каждого из участников долевой собственности за текущий год}}{\text{Сумма налога с кадастровой (инвентаризационной) стоимости}} \times \frac{\text{Доля в праве общей собственности}}{\text{ти}} \quad (69)$$

Рассчитанную сумму налога должен заплатить каждый участник долевой собственности.

Если объект находится в общей совместной собственности, то налог инспекция рассчитает в общем

порядке для каждого из участников совместной собственности в равных долях по формуле:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Сумма налога для} & & & & \\ \text{каждого из} & & \text{Сумма налога с} & & \text{Количество} \\ \text{участников} & = & \text{кадастровой} & : & \text{участников} \\ \text{совместной} & & \text{(инвентаризацион-} & & \text{совместной} \\ \text{собственности за} & & \text{ной) стоимости} & & \text{собственности} \\ \text{текущий год} & & & & \end{array} \quad (70)$$

Рассчитанную сумму налога должен заплатить каждый участник совместной собственности.

Если один из собственников при совместной или долевой собственности пользуется льготой, установленной пп. 1–14 п. 1 ст. 407 НК РФ, то он не платит налог со своей доли. Если на данное имущество распространяется льгота, установленная пп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ, то все собственники освобождаются от уплаты налога.

Каждый из тех наследников, кто принял наследство, должен погасить часть неуплаченного налога, пеней, штрафа в пределах стоимости перешедшего к нему имущества. Наследники отвечают по долгам солидарно.

ИФНС вправе предъявить требование о погашении задолженности наследодателя по налогу на имущество физических лиц. Такие требования могут быть направлены:

- до принятия наследниками наследства к исполнителю завещания или наследственному имуществу через нотариуса (в случае отсутствия исполнителя завещания);
- к принявшим наследство наследникам.

Каждый из наследников, принявших наследство, должен погасить часть неуплаченного налога (пеней, штрафа) в пределах стоимости перешедшего к нему имущества.

Наследники отвечают по долгам солидарно, то есть налоговая инспекция может предъявить требования ко всем наследникам совместно и к любому из наследников. В последнем случае инспекция вправе потребовать у одного наследника уплатить долг полностью или частично. Размера принятого этим наследником имущества может не хватить для погашения всей задолженности. Тогда инспекция обратится с требованием об уплате непогашенной части долга к остальным наследникам. Наследники остаются должниками перед бюджетом до тех пор, пока обязанность наследодателя по уплате налога на имущество не будет исполнена полностью. Если один из наследников полностью погасил задолженность по налогу, налоговая инспекция больше не может предъявлять требования к другим наследникам.

Однако наследник, уплативший всю сумму налога, имеет право регрессного требования к остальным должникам. Он предъявляет к ним требования в равных долях (за вычетом своей доли). Если кто-либо из оставшихся должников не оплатил свою часть, не оплаченная им сумма распределяется между другими наследниками (включая того, кто погасил всю задолженность перед бюджетом).

Наследники могут по соглашению между собой предусмотреть другой порядок уплаты налога за наследодателя. Например, установить, что величина задолженности каждого из наследников определяется соразмерно его доле в полученном имуществе. Или возложить обязанность по уплате налога только на одного наследника (без права предъявления регрессного требования к другим наследникам).

Исходя из буквального толкования абзаца 2 п. 1 ст. 1175 ГК РФ можно сделать следующий вывод. Наследники должны погасить задолженность в размере, не превышающем общую стоимость принятого по наследству имущества. То есть если общая задолженность больше, чем стоимость имущества, погашать разницу не нужно.

Перерасчет налога в таких случаях инспекция производит автоматически. Если это не произошло, нужно подать в ИФНС заявление о перерасчете налога. Сделать это можно разными способами: отвезти лично, направить его по почте или через электронные сервисы «Личный кабинет налогоплательщика» и «Обратиться в ФНС». Обращение инспекторы рассмотрят в течение 30 календарных дней. Этот срок могут продлить еще на 30 дней, если, например, не представить документы по запросу инспекции.

Далее инспекторы внесут изменения в базу данных. Если уже начислили пени, их обнулят.

Новое уведомление налогоплательщик должен получить не позднее 30 рабочих дней до срока уплаты налога.

Если оснований для перерасчета нет, инспекторы все равно ответят на обращение. В своем ответе они проинформируют о мерах по актуализации сведений. После чего ИФНС продолжит контролировать обращение налогоплательщика и письменно сообщит об окончательном результате.

5. ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

5.1 СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

Страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование, а также на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством необходимо начислять на большинство производимых работникам выплат (суммы зарплаты, премий, отпускных и др.).

При этом взносы не начисляются на компенсацию расходов, возникающих при исполнении трудовых обязанностей (например, при использовании личного транспорта в служебных целях), на некоторые пособия, выплаты, не связанные с трудовыми отношениями (например, дивиденды).

С 01.01.2020 предельная база по страховым взносам установлена Постановлением Правительства РФ от 06.11.2019 № 1407 «О предельной величине базы для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и на обязательное пенсионное страхование с 1 января 2020 г.»:

912 000 руб. - на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

1 292 000 руб. - на обязательное пенсионное страхование.

Для взносов на обязательное медицинское страхование предельная база не устанавливается с 2015 года.

Если суммы выплат работнику *превышают предельную величину базы: не начисляются* взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством; взносы на обязательное пенсионное страхование начисляются *по тарифу 10 %*.

Ст. 426 НК РФ предусмотрено, что в 2017 - 2020 годах для лиц, которые производят выплаты и вознаграждения физическим лицам (за исключением плательщиков, для которых установлены пониженные тарифы страховых взносов), действуют следующие тарифы страховых взносов:

1) на обязательное пенсионное страхование:

- 22 % - в рамках установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на данный вид страхования;

- 10 % - свыше установленной предельной величины базы.

Данные тарифы действуют в отношении выплат, как гражданам России, так и иностранным гражданам (за исключением высококвалифицированных специалистов). В отношении трудящихся (на основании трудового или гражданско-правового договора) граждан из государств - членов ЕАЭС применяется тариф, действующий на территории России в отношении выплат иностранным гражданам (временно проживающим или пребывающим в России);

2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в рамках установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 2,9%, в отношении выплат и

иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»), - 1,8%;

3) *на обязательное медицинское страхование* - 5,1%.

Для основной категории плательщиков страховые взносы в совокупном размере составят 30% (таблица 5.1.1.).

К категориям плательщиков, для которых установлены пониженные страховые тарифы, относятся:

организации, осуществляющие деятельность в сфере информационных технологий (IT-компании);

плательщики, производящие выплаты и иные вознаграждения членам экипажей судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

некоммерческие организации (за исключением государственных (муниципальных) учреждений), применяющие УСНО и осуществляющие в соответствии с учредительными документами деятельность, указанную в пп. 7 п. 1 ст. 427 НК РФ;

благотворительные организации, применяющие УСНО;

организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково»» либо участников проекта согласно Федеральному закону от 29.07.2017 №

216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;

резиденты свободной экономической зоны в соответствии с Федеральным законом от 29.11.2014 № 377-ФЗ «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя»;

резиденты территории опережающего социально-экономического развития;

резиденты свободного порта Владивосток согласно Федеральному закону от 13.07.2015 № 212-ФЗ «О свободном порте Владивосток»;

резиденты особой экономической зоны в Калининградской области в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2006 № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»;

российские организации, осуществляющие производство и реализацию анимационной аудиовизуальной продукции;

плательщики, получившие статус участника специального административного района в соответствии с Федеральным законом от 03.08.2018 № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края», производящие выплаты и иные вознаграждения членам экипажей судов.

Таблица 5.1.1 - Плательщики страховых взносов

Категория плательщика* (ст. 419 НК РФ)	Объекты обложения/размер страховых взносов
Те, кто выплачивает вознаграждения физическим лицам	
Организации: – российские организации; – иностранные организации, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств; – международные организации, филиалы и представительства иностранных и международных организаций, созданные на территории РФ. Состав организаций – плательщиков страховых взносов определен в п. 2 ст. 11 и ст.19 НК РФ	Вознаграждения, начисленные людям, застрахованным по законам о конкретных видах обязательного социального страхования**: – в рамках трудовых отношений (в т. ч. Руководителям – единственным учредителям организаций, у которых нет трудовых договоров); – по гражданско-правовым договорам***, предмет которых – выполнение работ, оказание услуг; – по договорам об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности.

Продолжение таблицы 5.1.1

Предприниматели (в т. ч. главы крестьянских (фермерских) хозяйств****), адвокаты, нотариусы (п. 2 ст. 11 и ст. 19 НК РФ)	Вознаграждения, начисляемые людям, застрахованным по законам о конкретных видах обязательного социального страхования**: – в рамках трудовых отношений; – по гражданско-правовым договорам***, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг; – по договорам об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности.(п. 1 ст. 420 НК РФ)
---	---

Продолжение таблицы 5.1.1

Физические лица, не признаваемые предпринимателями (п. 2 ст. 11 НК РФ)	Вознаграждения, выплачиваемые другим людям (кроме предпринимателей, адвокатов и нотариусов на частной практике) за выполнение трудовых обязанностей по трудовым, гражданско-правовым договорам, предмет которых – выполнение работ, оказание услуг (п. 2 ст. 420 НК РФ)
Те, кто не выплачивает вознаграждения физическим лицам****	
– предприниматели и главы крестьянских фермерских хозяйств*****; – адвокаты, нотариусы; – иные лица, занимающиеся частной практикой	Уплачивают страховые взносы за себя. Доход считают по правилам п. 9 ст. 430 НК РФ (п. 3 ст. 420 НК РФ)

* Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям, то он платит страховые взносы по каждому основанию (п. 2 ст. 419 НК РФ).

** Те, кто выплачивает вознаграждения физическим лицам, не начисляют:

- взносы на обязательное пенсионное страхование на выплаты прокурорам и следователям, а также судьям федеральных судов и мировым судьям;

- взносы на обязательное социальное страхование на выплаты по гражданско-правовым и авторским договорам.

*** Не облагаются взносами выплаты:

- иностранцам – высококвалифицированным специалистам, временно пребывающим в России. Они не признаются лицами, застрахованными в системе обязательного страхования.
- иностранцам, которые работают за границей по трудовым или гражданско-правовым договорам, заключенным с российскими организациями (п. 5 ст. 420 НК РФ).

**** Они освобождены от уплаты взносов на обязательное социальное страхование (п. 3 ст. 430 НК РФ).

***** Глава крестьянского (фермерского) хозяйства приравнивается к предпринимателю (п. 2 ст. 11 НК РФ). При этом за себя и за других членов крестьянского (фермерского) хозяйства страховые взносы он платит в виде фиксированных платежей (п. 2 ст. 430 НК РФ).

Если глава крестьянского фермерского хозяйства нанимает сотрудников по трудовому или гражданско-правовому договору, страховые взносы с них он платит как предприниматель, который выплачивает вознаграждения физическим лицам..

С 1 апреля страхователи – организации и предприниматели, которые включены в реестр малого и среднего бизнеса, вправе начислять взносы по пониженной ставке 15 процентов (10% – пенсионное страхование, 5% – медицинское страхование).

Пониженный тариф в размере 15 процентов действует только с выплат, которые превышают федеральный МРОТ в размере 12 130 руб. Если выплаты равны минимальному размеру оплаты труда или меньше, необходимо применять общую ставку 30 процентов (22% – пенсионное страхование, 5,1% – медицинское, 2,9% – социальное).

Взносы необходимо считать по каждому физическому лицу отдельно с базы за каждый месяц, а не нарастающим итогом с начала года. Начисленные выплаты за месяц по каждому физическому лицу необходимо

умножить на установленный тариф. Если общая сумма выплат в пользу конкретного физического лица с начала года превысит предельную базу по взносам, то с превышения необходимо начислить пенсионные взносы по тарифу 10 процентов.

Пониженной ставкой по взносам не смогут воспользоваться компании, у которых работники трудятся неполный день. Например, если оклады таких сотрудников выше МРОТ, но они работают на полставки и получают ниже минимального размера оплаты труда, то со всей суммы потребуются начислить взносы по общей *ставке 30 процентов*.

Ставки по страховым взносам для малых и средних предприятий представлены в таблице 5.1.2.

Таблица 5.1.2 - Ставки по страховым взносам для малых и средних предприятий

Страховые взносы	Ставка для периодов до 1 апреля 2020 года	Ставка для периодов с 1 апреля 2020 года
Обязательное пенсионное страхование (ОПС)	22%	10%, при достижении предельной величины базы продолжайте платить взносы по ставке 10%

Продолжение таблицы 5.1.2

Обязательное медицинское страхование (ОМС)	5,1%	5%
По временной нетрудоспособности и в связи с материнством (ВНиМ)	2,9%	0%

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Специальные налоговые режимы устанавливаются НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Специальные налоговые режимы могут быть установлены также федеральными законами, принятыми в соответствии с НК РФ, предусматривающими проведение экспериментов по установлению специальных налоговых режимов.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

К специальным налоговым режимам относятся:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;

- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- 5) патентная система налогообложения;
- 6) налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента).

6.1 СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)

Вопросы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей регламентируется главой 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)».

Плательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются сельскохозяйственные товаропроизводители (организации и предприниматели), отвечающие определенным критериям и добровольно перешедшие на уплату единого сельхозналога.

Для целей применения ЕСХН сельхозпроизводителями признают:

1. Организации и предпринимателей, которые производят, перерабатывают и реализуют сельхозпродукцию. К этой категории относятся, в частности, сельскохозяйственные производственные кооперативы, крестьянские и фермерские хозяйства.

2. Организации и предпринимателей, которые оказывают сельхозпроизводителям вспомогательные услуги по растениеводству и животноводству.

3. Сельскохозяйственные потребительские кооперативы: перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, растениеводческие, животноводческие.

Кроме того, к сельхозпроизводителям приравниваются организации (предприниматели), занимающиеся добычей и переработкой рыбы и водных биологических ресурсов:

1. Российские градо- и поселкообразующие рыбохозяйственные организации.

2. Другие рыбохозяйственные организации или предприниматели, включая сельскохозяйственные производственные кооперативы, рыболовецкие артели и колхозы.

На систему налогообложения ЕСХН *не вправе* переходить организации, которые:

- производят подакцизные товары. *Исключение* – организации, которые выращивают подакцизный виноград и производят из собственного сырья вино, шампанское, виноматериалы и виноградное сусло;
- занимаются игорным бизнесом;
- бюджетные организации.

Организации и предприниматели, которые производят и перерабатывают сельхозпродукции и осуществляют ее первичную и последующую переработку, могут применять ЕСХН при выполнении двух условий.

Первое условие. Организации и ИП должны производить или производить и перерабатывать продукцию из сельскохозяйственного сырья собственного производства – сырья, выращенного или добытого собственными силами. Под это условие подпадают сельхозпроизводители, которые производят:

- только сырье, то есть сельхозпродукцию по перечню, приведенному в приложении 1 к постановлению Правительства от 25.07.2006 № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства»;

- сырье и занимаются его первичной переработкой;

- сырье и занимаются как первичной, так и последующей переработкой этого сырья. Например, в эту категорию попадает организация, которая сначала выращивает пшеницу, потом перерабатывает ее в муку, а затем выпекает из этой муки хлеб.

Если организация или предприниматель не производят сельскохозяйственное сырье, а занимаются только его первичной или последующей переработкой, применять ЕСХН они *не вправе*.

Второе условие. Доля дохода от реализации сельхозпродукции должна быть не меньше 70 процентов от общего объема доходов от реализации. В расчет доли включают доходы от реализации: продукции собственного производства, в том числе первичной переработки сырья; вспомогательных услуг *сельхозпроизводителям*. Долю дохода определяют за год, предшествующий тому, в котором организация подает заявление о переходе на ЕСХН.

Организации и предприниматели, которые оказывают вспомогательные услуги сельхозпроизводителям, могут применять ЕСХН, если:

- услуги оказаны в области растениеводства и животноводства;

- доля дохода от реализации вспомогательных услуг сельхозпроизводителям составляет не менее 70 процентов общего дохода от реализации за год.

Сельскохозяйственные потребительские кооперативы могут применять ЕСХН при выполнении следующих условий:

- кооперативы (члены кооператива) производят, перерабатывают и реализуют сельхозпродукцию (в т. ч. сельхозпродукцию из сырья, выращенного (добытого) членами кооператива), а также выполняют работы (оказывают услуги) членам кооперативов;

- доля дохода от реализации указанной сельхозпродукции (включая продукцию первичной переработки сырья), а также от реализации работ (услуг) членам кооператива составляет не менее 70 процентов в общем объеме доходов от реализации. Этот показатель определяется за год, предшествующий году, в котором кооператив подает заявление о переходе на ЕСХН.

Градо- и поселкообразующие рыбохозяйственные организации могут применять ЕСХН при выполнении следующих условий:

- численность сотрудников, работающих в этих организациях (с учетом совместно проживающих с ними членов семей), составляет не менее половины численности населения данного населенного пункта;

- доля дохода от реализации улова водных биологических ресурсов, а также продукции, произведенной из этого улова собственными силами, составляет не менее 70 процентов в общем объеме доходов от реализации. Этот показатель определяется за год,

предшествующий году, в котором организация подает заявление о переходе на ЕСХН;

- организации используют в своей деятельности суда рыбопромыслового флота, которые находятся у них на праве собственности либо на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера).

Другие рыбохозяйственные организации могут применять ЕСХН при выполнении следующих условий:

- доля дохода от реализации улова водных биологических ресурсов, а также продукции, произведенной из этого улова собственными силами, составляет не менее *70 процентов* в общем объеме доходов от реализации. Этот показатель определяется за год, предшествующий году, в котором организация подает заявление о переходе на ЕСХН;

- организации используют в своей деятельности суда рыбопромыслового флота, которые находятся у них на праве собственности либо на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера);

- средняя численность сотрудников организации не превышает *300 человек*. Это ограничение должно соблюдаться за каждый из двух календарных лет, предшествующих году, в котором организация подает заявление о переходе на уплату ЕСХН. Требование о максимальной численности сотрудников не распространяется на сельскохозяйственные производственные кооперативы (включая рыболовецкие артели и колхозы).

Организации, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций (в части имущества, используемого при производстве

сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями).

Налоговой базой по ЕСХН является разница между доходами и расходами в денежном выражении.

Доходы и расходы включаются в расчет ЕСХН только после оплаты, то есть *кассовым* методом. Обязанность вести обособленный налоговый учет для организаций – плательщиков ЕСХН главой 26.1 НК РФ не предусмотрена. Налоговую базу по единому налогу организации должны определять на основании данных бухгалтерского учета.

Налоговым периодом по ЕСХН является календарный год, **отчетным периодом** – полугодие. Поэтому в течение налогового периода налоговую базу по ЕСХН необходимо определять дважды:

- по окончании полугодия – для расчета авансового платежа;
- по окончании года – для расчета итоговой суммы ЕСХН.

Налоговая ставка по ЕСХН составляет **6 процентов**. При этом региональным властям предоставлено право снижать налоговую ставку до нуля. Однако уменьшать налоговую ставку до минимума решили не все субъекты РФ.

Сумму ЕСХН (сумму авансового платежа по ЕСХН) рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{ЕСХН} \\ \text{(авансовый} \\ \text{платеж по} \\ \text{ЕСХН)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Доходы за год} \\ \text{(полугодие)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Расходы} \\ \text{за год} \\ \text{(полугод} \\ \text{ие)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{ставка} \end{array} \quad (71)$$

Если за полугодие организация получила убыток (расходы больше доходов), сумма авансового платежа по ЕСХН признается равной нулю.

Сумма авансового платежа засчитывается в счет уплаты ЕСХН по итогам года. Поэтому по окончании налогового периода у организации может сложиться сумма налога не к доплате, а к уменьшению. Например, такое возможно, если уровень доходов организации к концу года снизится, а сумма расходов увеличится.

Полученную отрицательную разницу (налог к уменьшению) можно:

- зачесть в счет недоимки по другим федеральным налогам;
- зачесть в счет предстоящих платежей по ЕСХН или другим федеральным налогам;
- вернуть на расчетный счет организации.

Организации, которые одновременно платят ЕСХН и ЕНВД, ведут отдельный учет доходов и расходов по каждому виду деятельности. Доходы и расходы по деятельности, облагаемой ЕНВД, при определении налоговой базы по ЕСХН не учитывают. Расходы, которые одновременно относятся к разным видам деятельности, распределяют пропорционально доле доходов от каждого вида деятельности в общем объеме доходов.

Долю доходов от деятельности, переведенной на уплату ЕСХН, рассчитывают по формуле:

$$\frac{\text{Доля доходов от деятельности на ЕСХН}}{\text{Доходы от деятельности на ЕСХН}} = \frac{\text{Доходы от всех видов деятельности организации}}{\text{Доходы от всех видов деятельности организации}} \quad (72)$$

Порядок определения доходов для распределения расходов, которые одновременно относятся к разным видам деятельности, организация вправе установить

самостоятельно, закрепив его в учетной политике для целей налогообложения.

Сумму расходов, которая относится к деятельности организации, переведенной на ЕСХН, рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Расходы, которые} \\ \text{относятся к} \\ \text{деятельности на} \\ \text{ЕСХН} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Расходы, которые} \\ \text{одновременно} \\ \text{относятся к разным} \\ \text{видам деятельности} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Доля доходов от} \\ \text{деятельности на} \\ \text{ЕСХН} \end{array} \quad (73)$$

При определении доли доходов и расходов по конкретному виду деятельности используют показатели за месяц, в котором распределяются расходы. При определении налоговой базы за отчетный (налоговый) период расходы, которые относятся к деятельности организации на ЕСХН за месяц, суммируют нарастающим итогом.

Платежи в бюджет по ЕСХН необходимо производить два раза в году. Это авансовый платеж по итогам полугодия и сумма налога по истечении года.

Авансовый платеж по итогам полугодия необходимо оплатить не позднее 25 июля. По итогам года организация должна перечислить сумму налога за вычетом авансового платежа. Срок уплаты налога – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Последним днем уплаты налога или авансового платежа может быть выходной или нерабочий день. В таком случае крайний срок переносят на следующий рабочий день.

Если правильно отразили ЕСХН в декларации, но не заплатили в бюджет налог или авансовый платеж, инспекторы начислят пени за каждый день просрочки. Кроме того, инспекция может заблокировать расчетный

счет в пределах суммы долга. Если на расчетном счете нет денег, инспекторы вправе арестовать имущество. Для этого они должны доказать, что организация хочет скрыть имущество, за счет которого можно взыскать долг.

Если налог не уплатили вовремя, да еще и опоздали с декларацией, будет штраф – 5 процентов от суммы неуплаченного налога за каждый полный и неполный месяц просрочки. Размер штрафа не может быть меньше 1000 руб. и больше 30 процентов от суммы долга по декларации. При этом на сумму авансового платежа штраф не начисляют.

Если неуплату налога выявили в результате налоговой проверки, организацию и ее сотрудников могут привлечь к налоговой, административной, а в некоторых случаях – к уголовной ответственности.

Независимо от того, есть у организации обособленные подразделения или нет, сумму ЕСХН или авансового платежа перечисляют по реквизитам той налоговой инспекции, в которой зарегистрирована организация.

Если организация ликвидируется, обязанность по уплате ЕСХН исполняет ликвидационная комиссия. Она составляет промежуточный ликвидационный баланс, в котором отражаются все обязательства организации. Задолженность по налогам погашается только после того, как будут полностью погашены:

- текущие расходы на ликвидацию;
- задолженность гражданам, перед которыми ликвидируемая организация несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью (например, организация должна возместить вред, причиненный здоровью покупателя из-за недостатков товара);

- долги по выплате авторских вознаграждений, выходных пособий и зарплаты сотрудникам;

- задолженность перед залогодержателями (за счет средств от продажи предмета залога).

Если происходит реорганизация, перечислить единый налог необходимо:

- организации, возникшей при слиянии;
- организации, возникшей при преобразовании;
- организации, которая присоединила к себе другую организацию;
- организациям, которые образовались при разделении.

В последнем случае ЕСХН должна перечислить организация, на которую передаточным актом возложена обязанность по уплате этого налога. Если передаточный акт не позволяет определить ее, то по решению суда организации, возникшие при реорганизации в форме разделения, платят налог солидарно.

Налоговым периодом по ЕСХН для реорганизованной организации признается период с начала года до дня завершения реорганизации. Поэтому начисленная в декларации сумма признается не авансовым платежом, а налогом. Поскольку при реорганизации сроки уплаты налогов не изменяются, правопреемник должен перечислить ЕСХН не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларацию по ЕСХН обязаны составлять все организации, применяющие этот спецрежим.

Составить декларацию необходимо по истечении **налогового периода** – календарного года. По окончании отчетного периода (полугодия), организации не сдают отчетность, но перечисляют авансовые платежи по ЕСХН.

Декларацию необходимо сдать не позднее 31 марта следующего года. При прекращении сельскохозяйственной деятельности декларацию сдают не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация прекратила деятельность.

Если последний срок подачи декларации по ЕСХН приходится на выходной или нерабочий день, сдают декларацию в ближайший рабочий день.

Штраф для организации за несданную декларацию составит 5 процентов от неоплаченной суммы налога за каждый полный или неполный месяц просрочки. Если налог по декларации был полностью уплачен в установленный срок, то штраф за несвоевременное представление декларации составит 1000 руб.

Кроме того, руководителя или главного бухгалтера могут оштрафовать на сумму от 300 до 500 руб.

Декларацию по ЕСХН можно сдать в инспекцию:

- на бумаге (через уполномоченного представителя организации или по почте);

- в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если среднесписочная численность сотрудников за предыдущий год (во вновь созданных или реорганизованных организациях – за месяц создания или реорганизации) превышает 100 человек, то за текущий год организация обязана сдавать налоговую отчетность только этим способом. Это касается и организаций, которые отнесены к категории крупнейших налогоплательщиков. Они должны сдавать налоговую отчетность в электронном виде в межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

За несоблюдение установленного способа представления налоговой отчетности в электронном виде предусмотрена налоговая ответственность. Размер штрафа составляет 200 руб. за каждое нарушение.

Представить декларацию в налоговую инспекцию – это обязанность всех налогоплательщиков.

Если организация перешла на уплату ЕСХН, но в течение года не вела деятельности, по окончании года она все равно должна составить и сдать налоговую декларацию с нулевыми показателями.

6.2 УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (УСН)

Организации и предприниматели на УСН платят единый налог с доходов или с разницы между доходами и расходами. У организаций этот налог заменяет НДС и налога на прибыль, у предпринимателей – НДС и НДФЛ. Основные характеристики этого специального налогового режима представлены в таблице 6.2.1.

По решению региональных властей налоговая ставка для предпринимателей может быть уменьшена до 0 и при объекте «доходы», и при объекте «доходы минус расходы». Право на нулевую ставку есть у ИП, у которых производственная деятельность, деятельность в социальной, научной сферах, сфере бытовых услуг населению.

С 29.09.2019 года ИП на УСН имеют право на нулевую ставку налога, если предоставляют клиентам помещения для временного проживания.

Платить вместо нескольких налогов единый, к тому же по меньшей ставке, могут те, кто перешел на УСН. Сделать такой выбор вправе не все. Да и те, кто уже перешел на УСН, должен соблюдать определенные условия.

Возможность применять УСН зависит от *двух факторов*: первый – *характер деятельности*, второй – *стоимостные и количественные показатели*. Есть также ограничения по составу учредителей и размеру их долей в уставном капитале. УСН запрещена, если есть филиалы. Полный перечень тех, кто не вправе перейти на УСН, приведен в таблице 6.2.2.

Не все организации вправе применять УСН. Есть запрет по видам деятельности, ограничения по размеру доходов, стоимости основных средств и количеству сотрудников

Таблица 6.2.1 - Основные характеристики УСН

Элементы налогообложения	При объекте «доходы минус расходы»	При объекте «доходы»	Статья НК РФ
Налоговая база	Доходы минус расходы	Доходы	Ст. 346.18
Ставка, %	15*	6**	Ст. 346.20
Облагаемые доходы	В налоговой базе учитывают: – доходы от реализации; – внереализационные доходы. В налоговой базе не учитывают: – доходы, поименованные в статье 251 НК РФ; – суммовые разницы по договорам в у.е.; – прибыль контролируемых иностранных компаний, дивиденды и проценты по государственным или муниципальным ценным бумагам (облагается налог на прибыль)		п. 2 ст. 346.11, ст. 346.15, 346.16
Расходы	Налоговую базу уменьшают на сумму расходов, перечисленных в статье 346.16 НК РФ	Налоговую базу никакие расходы не уменьшают. Можно уменьшить исчисленный налог на налоговый вычет.	Статье 346.16, п. 3.1 ст. 346.21
Минимальный налог	Если исчисленный налог по итогам года меньше чем 1 процент от	Нет	П. 6 ст. 346.18

Элементы налогообложения	При объекте «доходы минус расходы»	При объекте «доходы»	Статья НК РФ
	полученных доходов, необходимо начислить минимальный налог, вместо единого – 1 процент с доходов		
Налоговый период	Налоговый период – календарный год. Отчетные периоды – I квартал, полугодие, девять месяцев		Ст. 346.19
Налог и авансовые платежи	Авансовые платежи перечисляют не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Налог уплачивают: – организации – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; – индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом		Ст. 346.21
Налоговая отчетность	Организации представляют декларации не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, предприниматели – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом		Ст. 346.23

* 15 процентов – это основная ставка. Региональные власти вправе уменьшить ставку до 5 процентов, а в Крыму и Севастополе – до 3 процентов.

**Основная ставка налога – 6 процентов. Власти регионов вправе по своему усмотрению установить размер ставки от 1 до 6 процентов, в Крыму и Севастополе – до 0 процентов.

Таблица 6.2.2 - Перечень организаций, которые не вправе перейти на УСН

Категория организаций	Статья НК РФ
<i>Лимиты</i>	
Организации теряют право на УСН, если по итогам любого отчетного периода или года сумма доходов превысила 150 000 000 руб. Если доход по итогам девяти месяцев не превышает 112 500 000руб., на УСН можно перейти с другого налогового режима.	п. 4 ст. 346.13
Организации, у которых средняя численность сотрудников за налоговый (отчетный) период превышает 100 человек. Если численность сотрудников по итогам девяти месяцев превысила 100 человек, но по итогам года соответствует лимиту, на УСН можно перейти с другого налогового режима	подп. 15 п. 3 ст. 346.12

Продолжение таблицы 6.2.2

Организации, у которых остаточная стоимость основных средств превышает 150 000 000 руб. Если остаточная стоимость основных средств по итогам девяти месяцев превысила 150 000 000 руб., но по итогам года соответствует лимиту, на УСН можно перейти с другого налогового режима.	подп. 16 п. 3 ст. 346.12 абз. 2 п. 1 ст. 346.13
<i>Требования к учредителям</i>	
Организации, доля непосредственного участия в которых других организаций превышает 25 процентов. Запрет на УСН не распространяется: – на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их сотрудников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов; – некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, организации, у которых единственные учредители – потребительские общества и их союзы. Количество учредителей и размер доли участия каждого из них в уставном капитале не важны; – государственные и муниципальные унитарные предприятия; – организации, созданные бюджетными и автономными научными учреждениями	подп. 14 п. 3 ст. 346.12

или образовательными организациями высшего образования для практического применения и внедрения результатов интеллектуальной деятельности, исключительные права на которые принадлежат учредителям этих организаций. Такие организации вправе применять УСН независимо от состава учредителей, количества, размера долей уставного капитала	
Иностранные организации. Запрет на УСН не распространяется на организации, которые учреждены иностранными гражданами	подп. 18 п. 3 ст. 346.12
<i>Запрещенные виды деятельности</i>	
Банки	подп. 2 п. 3 ст. 346.12
Страховщики Запрет на УСН не распространяется на страховых брокеров и агентов, которые занимаются посреднической деятельностью в сфере страхования	подп. 3 п. 3 ст. 346.12
Негосударственные пенсионные фонды	подп. 4 п. 3 ст. 346.12
Инвестиционные фонды	подп. 5 п. 3 ст. 346.12
Профессиональные участники рынка ценных бумаг	подп. 6 п. 3 ст. 346.12
Ломбарды	подп. 7 п. 3 ст. 346.12

Организации, которые занимаются добычей и реализацией полезных ископаемых, кроме общераспространенных полезных ископаемых. <i>Исключение</i> – организации, которые занимаются реализацией и разработкой полезных ископаемых	подп. 8 п. 3 ст. 346.12
Организации, которые занимаются производством подакцизных товаров (ст. 181 НК РФ). <i>Исключение</i> – организации, которые выращивают подакцизный виноград и производят из собственного сырья вино, шампанское, виноматериалы и виноградное сусло. Запрет не распространяется на реализацию подакцизных товаров	подп. 8 п. 3 ст. 346.12
Организации, которые занимаются организацией и проведением азартных игр	подп. 9 п. 3 ст. 346.12
Нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований	подп. 10 п. 3 ст. 346.12
Организации – участники соглашений о разделе продукции	подп. 11 п. 3 ст. 346.12
Организации, перешедшие на уплату ЕСХН в соответствии с главой 26.1 НК РФ	подп. 13 п. 3 ст. 346.12
Казенные и бюджетные учреждения Запрет на УСН не распространяется на автономные учреждения. Они могут перейти на УСН на общих основаниях: с начала следующего календарного года после преобразования (письма Минфина от 07.10.2011 № 03-11-06/2/140, от 22.11.2010 № 03-11-06/2/178, от 20.10.2009 № 03-11-06/2/216)	подп. 17 п. 3 ст. 346.12

Микрофинансовые организации	подп. 20 п. 3 ст. 346.12
Частные агентства занятости, которые ведут деятельность по предоставлению труда работников или персонала. <i>Исключение</i> – кадровые агентства, которые оказывают услуги по подбору персонала (письмо Минфина от 11.03.2016 № 03-11-06/2/13564)	подп. 21 п. 3 ст. 346.12
<i>Филиалы</i>	
Организация с филиалами. Представительства УСН не препятствует	подп. 1 п. 3 ст. 346.12
<i>Уведомление</i>	
Организации, не уведомившие налоговую инспекцию о переходе на УСН в сроки, установленные п. 1 и 2 ст. 346.13 НК РФ.	подп. 19 п. 3 ст. 346.12

Организация вправе применять УСН, если *доля непосредственного участия других организаций в ее уставном капитале не превышает 25 процентов*. Исключения поименованы в статье 346.12 НК РФ. Например, для коммерческих организаций доля непосредственного участия других организаций неограниченна, если их учредители – потребительские общества и союзы.

Когда организация на УСН сама покупает долю в другой организации, на право применять спецрежим это никак не влияет. Размер приобретаемой доли не имеет значения.

Если после перехода на УСН организация нарушила лимит по доли участия других организаций, она переходит на общую систему с начала того квартала, в котором доля превысила 25 процентов.

На УСН можно перевести большинство *видов деятельности* – производство товаров, кроме подакцизных, торговлю, общественное питание, сферу услуг и многое другое.

Среди тех, кто не вправе перейти на УСН, – банки, страховые и микрофинансовые организации, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, НПФ, ломбарды, организаторы азартных игр. Полный перечень приведен в таблице. 6.2.2.

По общему правилу применять УСН могут только те, кто соблюдает *следующие количественные и стоимостные ограничения*:

- размер полученного дохода не превышает установленный лимит;
- средняя численность сотрудников за налоговый (отчетный) период не превышает 100 человек;

- остаточная стоимость основных средств не превышает 150 000 000 руб.

Названные условия должны соблюдать как те, кто уже применяет УСН, так и те, кто только собирается перейти на этот режим.

Обязательное условие для перехода на УСН – уведомления в налоговую инспекцию. Если уведомления не было, применять спецрежим нельзя.

После утраты права на УСН вновь перейти на этот специальный налоговый режим можно не ранее чем через один год после того, как налогоплательщик потерял право на УСН.

Размер доходов, которые позволят перейти на УСН со следующего года, организации определяют за девять месяцев текущего года.

В расчет включают выручку (доходы) от реализации и внереализационные доходы за вычетом НДС и акцизов.

Вновь созданные организации и впервые зарегистрированные предприниматели при определенных условиях вправе применять УСН с даты постановки на налоговый учет. Поскольку до регистрации такие организации (предприниматели) никакой деятельности не вели, ограничение по предельной величине доходов на них не распространяется.

На действующих предпринимателей ограничение по лимиту доходов при переходе на УСН не распространяется. Однако после перехода на специальный налоговый режим контролировать предельный размер доходов им придется так же, как и организациям. Если в течение года доходы предпринимателя превысят 150 млн руб., он нарушит условия специального налогового режима. А значит,

придется отказаться от УСН начала квартала, в котором допущено такое нарушение.

Предприниматели, которые совмещают УСН и патентную систему налогообложения, при определении лимита должны учитывать доходы по обоим специальным налоговым режимам.

Контролировать соблюдение лимита доходов необходимо и тем, кто уже применяет УСН.

Лимит текущих доходов, превысив который организация теряет право на УСН, составляет 150 000 000 руб.

Доходы определяют на основании показателей налогового учета. То есть по данным, отраженным в *книге учета доходов и расходов*. При расчете суммы предельного дохода учитывают:

- доходы от реализации, которые определяют согласно ст. 249 НК РФ;
- внереализационные доходы, которые признают согласно ст. 250 НК РФ;
- поступившие авансы, если до перехода на УСН рассчитывали налог на прибыль методом начисления.

Посредники – комиссионеры, агенты, поверенные при расчете *предельного дохода* учитывают только суммы вознаграждений, полученных по договорам комиссии или агентским договорам.

Заказчики – комитенты и принципалы – включают в расчет *предельной величины* доходов всю выручку от реализации, не уменьшая ее на суммы посреднических вознаграждений.

Определяя лимит, не нужно учитывать следующие доходы:

- от деятельности, переведенной на ЕНВД. Это связано с тем, что лимит доходов, при превышении которого налогоплательщик теряет право на применение спецрежима, установлен только в отношении доходов, полученных от деятельности на УСН;

- те, что были получены в момент применения УСН, но учтенные при расчете налога на прибыль до перехода на УСН (для налогоплательщиков, перешедших на УСН с общей системы налогообложения);

- те, которые предусмотрены ст. 251 НК РФ;

- поступления от контролируемых иностранных компаний, дивиденды и проценты по государственным (муниципальным) ценным бумагам, которые облагаются налогом на прибыль;

- плату за коммунальные услуги, которая поступает от собственников жилья (жильцов) для перевода ресурсоснабжающим организациям. Такие доходы не облагаются налогом у ТСЖ, ТСН, управляющих организаций, а также у садоводческих, жилищных, огородных, дачных кооперативов;

- начисленные (признанные в бухгалтерском учете), но фактически не полученные налогоплательщиком (например, арендная плата, не поступившая на расчетный счет, или имущество, которое не было передано контрагентом по бартерному договору).

Точно так же контролировать предельный размер доходов должны вновь созданные организации (впервые зарегистрированные предприниматели), которые применяют УСН с даты постановки на налоговый учет. Если продолжительность первого налогового периода у таких плательщиков меньше года (например, если предприниматель впервые зарегистрировался в апреле),

уменьшать предельно допустимую величину доходов пропорционально фактически отработанному времени не нужно. В течение первого года деятельности они могут применять УСН до тех пор, пока объем полученных доходов не превысит сумму 150 000 000 руб.

Применять упрощенный режим налогообложения можно, только когда средняя численность сотрудников не превышает 100 человек. Для тех, кто собирается перейти на УСН, численность определяют за девять месяцев года, предшествующих переходу. Для тех же, кто уже на специальном налоговом режиме, показатель необходимо проверять за каждый налоговый (отчетный) период. То есть не реже чем раз в квартал.

Среднюю численность сотрудников определяют, руководствуясь указаниями по заполнению формы № П-4, утвержденными приказом Росстата от 22.11.2017 № 772.

В среднюю численность сотрудников включают:

- среднесписочную численность сотрудников;
- среднюю численность внешних совместителей;
- среднюю численность сотрудников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

Показатель средней численности берут из форм статистической отчетности, которые организации сдают в органы статистики. Для малых предприятий это форма ПМ, «Сведения об основных показателях деятельности малого предприятия». Другие организации (кроме малых предприятий) сдают форму № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников».

По общему правилу *остаточная стоимость основных средств* для применения УСН не может превышать 150 000 000 руб.

Чтобы рассчитать *остаточную* стоимость основных средств, используют следующий алгоритм:

- определяют, какие основные средства организации (автономного учреждения) признаются амортизируемым имуществом по правилам главы 25 НК РФ;
- рассчитывают *остаточную* стоимость таких основных средств по правилам бухгалтерского учета.

Если только планируется переход на УСН, то *остаточную* стоимость рассчитывают на 1 октября года, в котором принято решение подать уведомление о переходе на специальный налоговый режим.

Если уже применяется УСН, то *остаточную* стоимость рассчитывают по итогам каждого отчетного (налогового) периода.

Следует обратить внимание, что малым предприятиям, которые применяют упрощенные способы бухгалтерского учета, разрешено начислять амортизацию основных средств один раз в год 31 декабря. Использование такого способа может помешать переходу на УСН. Если организация откажется от поквартального или помесечного начисления амортизации, *остаточная* стоимость основных средств на 1 октября будет завышенной. И если она превысит 150 000 000 руб., применять УСН со следующего года организация не сможет.

Правила бухгалтерского учета основных средств необходимо использовать лишь для проверки права перехода на УСН (применения УСН). После перехода на этот специальный налоговый режим в *книге учета доходов*

и расходов необходимо зафиксировать остаточную стоимость основных средств, рассчитанную по правилам налогового, а не бухгалтерского учета.

Объекты лизинга числятся на балансе лизингодателя или лизингополучателя в зависимости от условий договора. Когда лизинговое имущество на своем балансе учитывает лизингополучатель на УСН, он обязан включить в лимит остаточную стоимость объекта. Лизингодатель на УСН учитывает в лимите основных средств переданное в лизинг имущество, если учитывает на своем балансе.

В отличие от организаций предприниматели могут переходить на УСН независимо от *остаточной* стоимости основных средств. Однако после перехода на специальный налоговый режим контролировать соблюдение лимита *остаточной* стоимости имущества придется, как и всем остальным.

Ограничение по *остаточной* стоимости основных средств установлено только для организаций, которые хотят перейти на УСН. Следовательно, предприниматель вправе перейти на УСН, не учитывая это ограничение. А вот для тех, кто уже применяет специальный налоговый режим, ограничение общее: и для организаций, и для предпринимателей.

Предприниматель, у которого в периоде УСН остаточная стоимость основных средств превысит 150 млн руб., нарушит условие применения спецрежима. Ему придется отказаться от специального налогового режима с начала квартала, в котором допущено нарушение. Определять *остаточную* стоимость основных средств ИП должны так же, как организации, – с учетом положений главы 25 НК РФ.

Если ИП совмещает УСН и патентную систему, должен контролировать *остаточную* стоимость только по тем основным средствам, которые использует в деятельности на УСН.

При нарушении хотя бы одного из условий применения УСН налогоплательщик утрачивает право пользоваться специальным налоговым режимом.

Если эти условия не соблюдаются в организации или автономном учреждении, которые только планируют перейти на УСН, то они имеют право на такой переход лишь в одном случае: если к моменту перехода на специальный налоговый режим нарушения будут устранены.

В частности, организация может перейти на УСН:

- если средняя численность сотрудников за девять месяцев года, предшествующего переходу, превышала 100 человек, но к 1 января следующего года этот показатель был сокращен до 100 человек и менее;
- на дату подачи уведомления о переходе на УСН доля участия других организаций в ее уставном капитале превышала 25 процентов, но до 1 января в учредительные документы были внесены изменения, и размер доли стал соответствовать требованиям;
- на 1 октября остаточная стоимость основных средств больше 150 млн руб., но к 1 января следующего года этот показатель соответствует установленному лимиту (150 млн руб. или меньше).

УСН – налоговая система с упрощенным налоговым учетом и пониженной ставкой налога. Ставка и расчет налога зависят от выбранного объекта – «доходы» или «доходы минус расходы». Перейти на УСН могут как вновь созданные, так и действующие организации и ИП. УСН не

освобождает от обязанности применять ККТ, вести кассовую книгу и соблюдать лимит наличных в кассе.

Организации, применяющие УСН, вместо НДС и налога на прибыль платят налог с доходов или с разницы между доходами и расходами. Налог на имущество организаций платят только собственники недвижимости, для которой налоговую базу рассчитывают из кадастровой стоимости.

Предприниматели на УСН платят единый налог вместо НДФЛ и НДС. Налогом на имущество физических лиц облагаются два типа объектов: первый - недвижимость с кадастровой стоимостью; второй - недвижимость с инвентаризационной стоимостью, которую ИП не используют в предпринимательской деятельности.

Организации и ИП на УСН платят страховые взносы на ОПС, ОМС, ВНиМ и травматизм по общим тарифам. Пониженные тарифы применяют только некоммерческие и благотворительные организации. Предприниматели на УСН рассчитывают и платят страховые взносы на собственное страхование по общим правилам.

Все остальные налоги на УСН платят в общем порядке.

Применять УСН могут организации и предприниматели, у которых доходы с начала года – не более 150 млн руб. Чтобы перейти на спецрежим со следующего года, доходы за девять месяцев текущего года должны быть не более 112,5 млн руб. Максимальная средняя численность работников на УСН – 100 человек.

Остаточная стоимость основных средств не должна превышать 150 млн руб. Организации контролируют лимит по основным средствам и при переходе на УСН, и пока

работают на специальном налоговом режиме, а предприниматели – после перехода на УСН.

У организации не должно быть филиалов, а доля других организаций в уставном капитале не должна превышать 25 процентов.

Перейти на УСН можно либо с момента постановки на налоговый учет, либо с начала нового года. Для этого необходимо подать уведомление. Вновь зарегистрированные организации и ИП подают уведомление в течение 30 календарных дней с даты постановки на налоговый учет. Те, кто работают давно, – не позднее 31 декабря.

Налог при УСН можно платить с *доходов* или с *разницы между доходами и расходами*.

Чтобы определиться с *объектом обложения*, необходимо проанализировать структуру доходов и расходов.

Выбранный *объект налогообложения* можно менять ежегодно с начала очередного налогового периода.

Налог при УСН с *объектом «доходы»* зависит от суммы доходов, ставки в конкретном регионе и налоговых вычетов.

Максимальная ставка – **6 процентов**, но региональные власти могут установить пониженную.

В течение года упрощенщики перечисляют авансовые платежи за I квартал, полугодие и девять месяцев. Авансовые платежи считают в том же порядке, что и налог за год.

Налог при УСН с объектом «доходы минус расходы» зависит от базы и ставки. В налоговую базу включают доходы, вычитают расходы из закрытого перечня. Базу

умножают на ставку: максимальная ставка – **15 процентов**, но региональные власти могут установить *пониженную*.

При объекте «доходы минус расходы» есть *минимальный налог* – **1 процент** от всех доходов за год. Его придется уплатить по итогам года, если сумма исчисленного в общем порядке налога окажется меньше минимального.

При переходе на УСН с общей системы необходимо восстановить НДС по активам, которые не использовали в облагаемых НДС операциях. Восстановленный налог отражают в учете в последнем налоговом периоде, предшествующем переходу на УСН.

Незакрытые авансы включают в налоговую базу по единому налогу по состоянию на 1 января года, в котором организация или ИП начинает применять УСН.

Организации и ИП, которые до перехода на УСН применяли ЕНВД, признают доходы и расходы по общим правилам. Учитывать полученные и выданные авансы не нужно.

Организации, применяющие УСН, обязаны вести бухгалтерский учет и сдавать бухгалтерскую отчетность на общих основаниях. *Исключение* – малые предприятия, которые вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета и составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность по специальным формам. Предприниматели на УСН вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность не обязаны.

Налоговый учет доходов и расходов на УСН ведут в *книге учета доходов и расходов*. Доходы и расходы отражаются кассовым методом, то есть только после оплаты.

При УСН учитывают доходы от реализации и внереализационные доходы. В доходы по УСН не включают полученные займы, залог и задаток, дивиденды.

На УСН с объектом «доходы» уменьшить налог можно только на страховые взносы и расходы на пособия, другие расходы базу не уменьшают.

На УСН с объектом «доходы минус расходы» налоговую базу можно снизить за счет расходов из закрытого перечня. Он приведен в ст. 346.16 НК РФ. Речь идет об основных расходах, которые возникают у организаций и ИП. Например, зарплата, страховые взносы, стоимость товаров, материалов, ГСМ, основные средства, некоторые налоги.

Расходы учитывают при расчете налога после их оплаты, но для некоторых затрат действуют особые правила.

Расходы на приобретение, создание, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств можно учесть на УСН только при объекте «доходы минус расходы». Сумма расходов и срок списания зависят от того, приобрели основное средство в период применения УСН или до перехода на специальный налоговый режим, оплатили актив полностью или частично.

Если основное средство приобрели при объекте «доходы», а ввели в эксплуатацию после перехода на объект «доходы минус расходы», затраты на приобретение можно учесть. Но в расходах можно учесть только суммы, которые заплатили после смены объекта.

Когда организация на УСН продает основное средство, передает безвозмездно или в качестве вклада в

уставный капитал, может возникнуть обязанность пересчитать и доплатить налог при УСН.

Организации и ИП, которые платят единый налог с доходов, включают уплаченные страховые взносы в состав налогового вычета. Учесть можно взносы за любые периоды. Главное, чтобы они были уплачены в периоде, за который рассчитывают налог. Для ИП, которые платят налог с доходов, порядок учета страховых взносов зависит от того, есть ли у них наемные сотрудники.

Организации и ИП на УСН, которые платят налог с разницы между доходами и расходами, вправе уменьшить налоговую базу на убыток прошлых лет.

УСН и ЕНВД можно совмещать по разным видам деятельности. При совмещении спецрежимов необходимо вести раздельный учет.

На УСН необходимо перечислять в бюджет авансовые платежи в течение года, а по итогам года – налог. Срок уплаты авансовых платежей – 25 апреля, 25 июля и 25 октября. Налог по итогам года организации должны перечислить не позднее 31 марта следующего года, а предприниматели – не позднее 30 апреля следующего года. Если крайний срок выпал на выходные, он сдвигается на ближайший рабочий день.

Декларацию по налогу на УСН сдают только по итогам года, по итогам отчетных периодов отчетность по УСН сдавать не нужно. Расчет авансовых платежей за I квартал, полугодие и девять месяцев отражают в бухгалтерских справках, а налог за год считают в декларации.

Декларацию по налогу при УСН сдают все организации и ИП на этом спецрежиме. Если среднесписочная численность сотрудников больше 100

человек, декларация должна быть в электронном виде. Крайний срок отчетности для организаций – *31 марта* следующего года, для предпринимателей – не позднее *30 апреля*. Отчитаться необходимо досрочно, если:

- утратили право на УСН;
- «свернули» бизнес на УСН;
- организация ликвидируется, ИП закрывается.

За просрочку декларации по налогу на УСН предусмотрена налоговая и административная ответственность. Когда в сданной декларации обнаружена ошибка, из-за которой занизили налог, необходимо подать уточненную декларацию.

Организации представляют декларации в ИФНС по месту своего нахождения, по местонахождению обособленных подразделений декларацию не сдают. Предприниматели отчитываются в инспекцию по месту жительства.

Организация и ИП потеряют право на УСН, если нарушат любое из условий ее применения. Упрощенщик автоматически переходит на общую систему с начала квартала, в котором допущено нарушение. В течение 15 календарных дней по окончании отчетного или налогового периода, в котором было допущено нарушение, необходимо уведомить ИФНС об утрате права на специальный налоговый режим.

Перейти на общую систему добровольно можно с начала года. Для этого необходимо представить в ИФНС уведомление не позднее 15 января года, в котором предстоит работать на общей системе налогообложения.

Если открывается новая деятельность, начать применять ЕНВД можно сразу. Если решили применять ЕНВД в отношении деятельности на УСН, сменить

специальный налоговый режим можно только с начала нового года. Чтобы применять ЕНВД, необходимо выполнить перечень условий.

6.3 СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Организация (предприниматель) вправе применять ЕНВД, если одновременно выполняются следующие условия:

1. Система налогообложения в виде ЕНВД по тому или иному виду деятельности введена на территории муниципального образования, где работает (находится) организация. То есть местные власти приняли соответствующий нормативный правовой акт. Поскольку переход на ЕНВД добровольный, плательщик, который ведет одну и ту же деятельность в разных муниципальных образованиях, может применять к этой деятельности разные налоговые режимы. 2. Организация (предприниматель) занимается одним или несколькими видами деятельности, для которых предусмотрено применение ЕНВД. Операции, которые выходят за рамки такой деятельности, облагаются налогами по общей или упрощенной системе налогообложения. Перечень видов деятельности, которые могут быть переведены на ЕНВД, приведен в ст. 346.26 НК РФ. К ним относятся:

- бытовые услуги;
- ветеринарные услуги;
- услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, включая услуги по проведению технического осмотра автотранспортных средств;
- перевозка пассажиров и грузов;

- розничная торговля через объекты торговой сети;
- развозная (разносная) торговля;
- услуги по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- услуги общественного питания, кроме услуг образовательных, медицинских и социальных учреждений, у которых общественное питание – неотъемлемая часть деятельности;
- распространение и размещение рекламы;
- гостиничные услуги;
- сдача в аренду стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей, кроме услуг по передаче в аренду автозаправочных (автогазозаправочных) станций;
- сдача в аренду земельных участков для организаций торговли, кроме услуг по передаче в аренду земельных участков для размещения автозаправочных (автогазозаправочных) станций.

Местное законодательство может предусматривать ЕНВД для всех перечисленных в НК РФ видов деятельности либо только для некоторых из них.

В 2020 году применять ЕНВД *не вправе* организации и ИП, которые в розницу продают подлежащие обязательной маркировке лекарства, обувь, меховую одежду и изделия из натурального меха.

3. Деятельность, подпадающая под ЕНВД, ведется вне договоров простого товарищества и доверительного управления имуществом. Иначе с такой деятельности необходимо платить налоги в соответствии с общей или упрощенной системой налогообложения. Причем на УСН

объектом налогообложения может быть только разница между доходами и расходами. Например, если единственный участник организации передает свою долю в доверительное управление, то организация лишается права применять ЕНВД.

Если часть имущества, которое признается физическим показателем для расчета ЕНВД (например, рекламные конструкции), организация передает в простое товарищество или доверительное управление, деятельность, связанная с использованием остальной части этого имущества, может быть переведена на ЕНВД при условии организации раздельного учета.

Организация не потеряет право на ЕНВД, если ее учредитель передаст свою долю в доверительное управление.

Такое возможно в случае, если ее учредитель – государственный гражданский служащий, который обязан передать свою долю в доверительное управление, чтобы избежать конфликта интересов.

4. Организация не относится к категории крупнейших налогоплательщиков.

5. Средняя численность сотрудников организации (предпринимателя) за предшествующий календарный год не превышает 100 человек.

Определяя среднюю численность, организация должна учесть всех своих сотрудников, в том числе работающих в обособленных подразделениях (филиалах, представительствах и т. п.), по всем видам деятельности организации независимо от применяемых режимов налогообложения. В расчет включаются внешние совместители и сотрудники, работающие по гражданско-правовым договорам.

6. Доля участия других организаций в уставном капитале организации не превышает 25 *процентов*. Ограничение распространяется в том числе на филиалы и представительства иностранных организаций, которые созданы на территории России.

Ограничение по структуре уставного капитала не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов. При этом среднесписочная численность инвалидов должна составлять не менее 50 процентов общей среднесписочной численности сотрудников, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов. При расчете среднесписочной численности инвалидов не учитываются внешние совместители и сотрудники, работающие по гражданско-правовым договорам.

7. Организация (предприниматель) - плательщик ЕСХН не реализует через торговые объекты (объекты общественного питания) сельхозпродукцию собственного производства. Если реализует, применять ЕНВД по этим видам деятельности (розничной торговле и услугам общественного питания) запрещено.

В 2020 году не вправе применять ЕНВД розничные продавцы лекарств, обуви, меховой одежды и изделий из натурального меха, которые подлежат обязательной маркировке. С 2021 года ЕНВД отменяют полностью.

Организации и индивидуальные предприниматели после отмены ЕНВД вправе перейти на УСН и патентную систему налогообложения.

Право применять ЕНВД теряется в нескольких случаях:

- по итогам квартала средняя численность сотрудников превысила 100 человек или доля участия других организаций в уставном капитале – больше 25 процентов;

- в розничной торговле были продажи, которые не относятся к розничным в целях ЕНВД. *Например*, продажа лекарств, обуви, меховой одежды и изделий из натурального меха, которые подлежат обязательной маркировке;

- превышены ограничения по физическим показателям, при которых разрешено применение ЕНВД, – количество транспортных средств, площадь торгового зала в магазине, площадь зала обслуживания посетителей в объекте общественного питания, общая площадь помещений для временного размещения и проживания.

Например, если в истекшем квартале организация использовала для перевозок больше 20 автомобилей, она не признается плательщиком ЕНВД в этом периоде.

С начала квартала, в котором допущено нарушение, право на ЕНВД утрачивается, а организация или ИП считаются перешедшими на общую систему. Начислять и платить налоги на общей системе необходимо так, как это делают вновь созданные организации или вновь зарегистрированные предприниматели.

После утраты права на ЕНВД вернуться на этот специальный налоговый режим можно лишь со следующего календарного года и только при условии, что будут выполняться ограничения по средней численности сотрудников, долевого участию других организаций и другие ограничения, установленные главой 26.3 НК РФ.

Объектом обложения ЕНВД является вмененный доход. Поэтому обязанность по уплате ЕНВД возникает с

момента постановки организации (предпринимателя) на учет в качестве плательщика ЕНВД. Независимо от фактических результатов предпринимательской деятельности в том или ином налоговом периоде.

Обязанность по уплате ЕНВД прекращается с момента снятия с учета в качестве плательщика ЕНВД. Снятие с учета в качестве плательщика ЕНВД возможно:

1) в добровольном порядке – не ранее чем с начала следующего календарного года. Организация или ИП сможет перейти на любой другой режим налогообложения;

2) в связи с нарушением условий применения ЕНВД. До конца календарного года необходимо будет применять общую систему;

3) в связи с прекращением деятельности, в отношении которой применялась вмененка, в том числе:

- из-за отмены вмененки в муниципальном образовании для определенной деятельности;

- нарушения ограничений по физическим показателям (например, если площадь торгового зала в розничном магазине превысила 150 м²);

- признания организации крупнейшим налогоплательщиком;

- начала предпринимательской деятельности в рамках договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом.

При прекращении в течение календарного года деятельности, облагаемой ЕНВД, организация (предприниматель) может перейти на общую систему налогообложения или на УСН (если совмещал ЕНВД с этим режимом).

Вероятнее всего, что 2020 год – это последний год, когда можно применять ЕНВД. Министерство финансов не

планирует продлевать срок действия ЕНВД. Переход на онлайн-кассы упростил контроль за наличными расчетами, поэтому сейчас нет необходимости в этом специальном налоговом режиме.

6.4 ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Патентную систему налогообложения вправе выбрать только ИП. Организации применять ПСН не вправе. Специальный режим разрешен в субъектах федерации, где его установили региональные власти.

Применять ПСН вправе только предприниматели, если одновременно соблюдаются условия.

Первое условие - *вид деятельности*. Виды деятельности, которыми предприниматель занимается либо планирует заниматься на ПСН, перечислены в ст. 346.43 НК РФ. Если деятельность ведется в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, перейти на ПСН предприниматель не вправе.

Список *видов деятельности на ПСН* власти субъектов РФ вправе дополнить иными бытовыми услугами из ОКВЭД 2 и ОКПД 2. Коды видов деятельности и коды услуг, которые относятся к *бытовым*, перечислены в перечнях, утвержденных распоряжением Правительства от 24.11.2016 № 2496-р. Применять ПСН по услугам из расширенного списка можно в том случае, если ИП предоставляет эти услуги населению.

Второе условие - *численность персонала*. Предприниматель ведет деятельность сам, нанимает сотрудников по трудовому или гражданско-правовому договору, и при этом средняя численность персонала не превышает 15 человек за налоговый период по всем видам

деятельности на ПСН. Среднюю численность определяют за тот период, на который выдан патент.

Работников, которые зарегистрированы плательщиками *налога на профессиональный доход*, трудятся по договору оказания услуг и сами ИП не являются, также включают в среднюю численность

Если совмещают ПСН с ЕНВД или УСН, то в расчет берут только тех сотрудников, которые заняты в деятельности на ПСН. Например, если на УСН занято 10 сотрудников, а по всем видам предпринимательской деятельности на ПСН – шесть, применять ПСН можно.

Третье условие – *доходы с начала года*. ИП может применять ПСН, если доходы с начала календарного года не превысили 60 млн руб. В расчет необходимо брать доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ, по всем видам бизнеса, в отношении которых предприниматель переходит на ПСН.

Если после того, как у ИП закончился патент, он получает следующий патент по такому же виду деятельности, лимит необходимо считать с учетом всех доходов от ПСН с начала года. Когда ИП совмещает ПСН и УСН, в лимите доходов необходимо учитывать выручку от обоих специальных налоговых режимов.

Субъекты РФ получили право ввести начиная с 2020 года дополнительные ограничения для деятельности на ПСН:

- по площади сдаваемого в аренду жилья, нежилых помещений и земли, которыми ИП владеет на праве собственности;
- общему количеству автотранспортных средств и судов водного транспорта, при помощи которых выполняются грузоперевозки и перевозки пассажиров;

- общему количеству объектов стационарной и нестационарной торговой сети и объектов общественного питания и их общей площади.

Перечисленные условия должны выполняться в течение всего срока действия ПСН. Поэтому, если хоть одно из условий будет нарушено, придется перейти на общую систему налогообложения.

Применять ПСН предприниматель может независимо от своего налогового статуса, то есть, будучи как резидентом, так и нерезидентом.

ИП вправе применять ПСН при продаже товаров, оказании услуг и выполнении работ как для населения, так и для организаций. Форма расчетов с покупателями или заказчиками, источник оплаты товаров (работ, услуг), реализуемых предпринимателем, не влияет на возможность применять ПСН. ИП может получать оплату от организаций или населения как в наличной, так и в безналичной формах, причем даже из бюджетных средств.

В 2020 году применять ПСН *не вправе* розничные продавцы лекарств, обуви, меховой одежды и изделий из натурального меха с обязательной маркировкой.

Продавать меха на ПСН нельзя с 1 января, обувь и лекарства – с 1 июля 2020 года. Если ИП продаст такие товары, он утратит право на ПСН с начала срока патента.

Торговлю мехами и прочими товарами, для которых в 2020 году запрещена патентная система, можно перевести на УСН. Если ИП будет продавать разрешенные и запрещенные на ПСН товары, можно совмещать УСН с уплатой налога на ПСН.

Перечень видов деятельности, на которые ИП может получить патент, установлен п. 2 ст. 346.43 НК РФ. В этом списке - 63 вида деятельности, включая розничную

торговлю и общественное питание через объекты небольшой площади, парикмахерские и косметологические кабинеты, автомобильные перевозки, аренду и прокат, ремонт одежды, обуви, автомобилей, бытовой техники, и т. д.

Субъекты РФ вправе расширить перечень из п. 2 ст. 346.43 НК РФ по иным бытовым услугам, указанным в ОКВЭД 2 и ОКПД 2. Коды видов деятельности и коды услуг, которые относятся к бытовым, перечислены в перечнях, утвержденных распоряжением Правительства от 24.11.2016 № 2496-р.

Если предприниматель планирует одновременно заниматься несколькими видами деятельности, он должен получить патент на каждый из них.

С 1 января 2020 года по бытовым услугам по схожим видам деятельности ИП вправе оформить один патент вместо нескольких.

Это возможно, если согласно закону субъекта РФ размер потенциально возможного к получению годового дохода может определяться для групп (подгрупп) или отдельных видов деятельности, относящихся к бытовым услугам.

Рассмотрим возможность применения ПСН *по отдельным видам деятельности*.

Применять ПСН можно, только когда розничная торговля осуществляется через объекты:

- нестационарной торговой сети. Это развозная и разносная торговля;
- стационарной торговой сети с площадью зала не более 50 кв. м по каждому объекту. Это торговля в магазинах и павильонах;

- стационарной торговой сети без торговых залов. Это торговля на рынках, ярмарках, в киосках, палатках и через торговые автоматы.

Торговать в розницу – это значит продавать товары для личного, семейного пользования, а не для предпринимательской деятельности. И делать это по договору розничной купли-продажи. Такой договор не имеет отдельной письменной формы. Его считают заключенным, когда продавец выдал покупателю чек.

Нельзя применять ПСН, когда торговля осуществляется не в розницу.

К розничной торговле *не относится* торговля:

- газом;
- грузовыми и специальными автомобилями, автобусами любых типов;
- прицепами, полуприцепами, прицепами-ропусками;
- подакцизными товарами;
- продуктами питания и любыми напитками в организациях общественного питания. И не важно, упакованы и расфасованы они производителем или продаются в россыпь, розлив и т. д.;
- продукцией собственного производства.

Исключение – товары и продукция общественного питания та, которая готовится в торговых автоматах;

- лекарствами, обувью, меховой одеждой и изделиями из натурального меха с обязательной маркировкой.

Розничной торговлей не признается:

- торговля по договорам поставки, а также в рамках государственных и муниципальных контрактов;

- передача льготных лекарств по бесплатным рецептам;
- торговля по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети. Сюда входит и торговля по почте;
- торговля через телемагазины, по телефону, через интернет-сайты и интернет-магазины.

Услуги *общественного питания* включены в перечень видов деятельности, в отношении которых применяется ПСН.

Под услугами *общественного питания* следует понимать:

- изготовление кулинарной продукции или кондитерских изделий;
- создание условий для потребления или реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий или покупных товаров;
- проведение досуга.

Для целей ПСН к общественному питанию *не относятся* услуги по производству и реализации подакцизной продукции. Поэтому применять ПСН по услугам общественного питания не могут предприниматели, которые реализуют подакцизную алкогольную продукцию собственного производства.

Таким образом, при реализации подакцизной алкогольной продукции предприниматель вправе применять ПСН по услугам общественного питания только в том случае, когда такая продукция произведена не им самим. Причем неважно, продает ее предприниматель в заводской упаковке (фасовке) или без нее.

Патентную систему вправе применять предприниматели, которые разрабатывают программы для

ЭВМ и баз данных. На ПСН можно заниматься техническим обслуживанием и ремонтом автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования. К такой деятельности можно отнести и услуги автомойки.

Предприниматель на ПСН может сдавать в аренду недвижимость, если он ее собственник. Причем имущество может в общей собственности: совместной или долевой. По общей собственности есть особенности для ПСН.

При *долевой собственности* предприниматель вправе получить патент на площади, которые не превышают долю коммерсанта. Если доля в правоустанавливающих документах не выделена, получите еще и согласие других собственников на аренду. Если объект в долевой собственности нескольких предпринимателей и все они хотят применять к аренде ПСН, каждый из коммерсантов должен получить патент.

При *совместной собственности супругов* на всю площадь можно получить один патент. Для этого необходимо нотариальное согласие второго супруга на сделки с общим имуществом.

В рамках ПСН предприниматель вправе оказывать услуги по ремонту и пошиву швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонту, пошиву и вязанию трикотажных изделий. Клиентами могут быть граждане и организации, при этом можно использовать сырье, как исполнителя, так и заказчика. Чтобы пошивом и ремонтом одежды заниматься в нескольких регионах, ИП обязан купить патент в каждом из них.

В мастерской по пошиву и ремонту ИП вправе продавать одежду и головные уборы собственного производства без патента на розничную торговлю.

Реализовывать эти изделия через розничную сеть или интернет в рамках «швейного» патента нельзя.

Предприниматель на ПСН вправе обучать население на курсах и заниматься репетиторством. Заказчиками образовательных курсов и семинаров могут быть организации.

На стоимость патента не влияет ни продолжительность обучения, ни количество курсов. Важен лишь *потенциально возможный годовой доход* и *срок патента*.

Предприниматели на ПСН вправе заниматься зеленым хозяйством и декоративным цветоводством. В перечень работ по зеленому хозяйству входит посадка деревьев, кустарников и цветов, а также уход за растениями. В рамках декоративного цветоводства искусственно выращивают растения, в том числе для получения луковиц, клубней, корней, отростков, саженцев и рассады. Зеленым хозяйством и декоративным цветоводством разрешено заниматься в жилых и нежилых помещениях – офисах, торговых центрах, на дому.

В рамках ПСН можно убирать жилые помещения и вести домашнее хозяйство. Не важно, кто заказчик услуг – организация или гражданин.

Жилые помещения – это жилой дом и его часть, квартира и ее часть, комната. Не считаются жилыми помещениями общее имущество в многоквартирном доме – межквартирные лестничные площадки, лестницы, лифты, лифтовые и иные шахты, коридоры, технические этажи, чердаки, подвалы. Кроме того, уборку подъездов нельзя отнести к бытовым услугам, которые оказывают физическим лицам. Следовательно, при уборке мест общего пользования применять ПСН нельзя.

Предприниматели, которые оказывают услуги автоперевозки грузов и пассажиров, вправе перейти на патентную систему. При этом не важно, кто заказывает автоперевозку грузов – организация или гражданин.

Каждый патент выдается только на один вид деятельности и действует на той *территории*, которая в нем указана. Это может быть как субъект РФ в целом, так и отдельное муниципальное образование внутри него (город, например).

Если предприниматель имеет в одном субъекте РФ несколько торговых точек в разных городах, площадь торгового зала каждой из которых не более 50 м², то на каждую торговую точку получать патент не нужно. В этом случае один патент будет действовать в отношении всех торговых точек, расположенных на территории одного субъекта РФ. Главное, чтобы все эти объекты торговли были указаны в патенте и учтены при расчете его стоимости.

Аналогичная ситуация и при оказании услуг общественного питания. Если площадь зала обслуживания посетителей не более 50 м² в каждом объекте общественного питания и все эти объекты расположены в разных городах на территории одного субъекта РФ предпринимателю достаточно приобрести *один патент* на все объекты.

Предприниматель на ПСН может выполнять работы или оказывать услуги как населению, так и организациям и другим предпринимателям. В частности, юридическим лицам и предпринимателям можно оказывать *следующие виды услуг (работ)*:

- прокат транспортных средств;

- ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий;
- производство монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;
- химчистки, прачечные, автомобильные перевозки грузов, ремонт мебели, компьютеров и коммуникационного оборудования;
- фотоателье.

По *общему правилу* применять ПСН можно в любое время. Для этого достаточно приобрести патент на определенный срок. Предпринимателей, которые подали заявление на патент вместе с документами для регистрации, поставят на учет в качестве плательщиков ПСН с даты регистрации. Остальных ИП – в течение *пяти рабочих дней* после того, как ИФНС получит заявление.

Если ИП работает на УСН или ЕНВД и не нарушает условия этих спецрежимов, перейти на ПСН по тем же видам деятельности можно с начала следующего календарного года.

Срок действия патента может быть *от 1 до 12 месяцев* включительно, но в пределах одного календарного года.

Налоговый период не может начинаться в одном календарном году, а заканчиваться в другом. На срок меньше месяца патент не выдают.

Патент выдается с любого числа месяца, указанного ИП в заявлении на получение патента, на любое количество дней, но не менее месяца и в пределах календарного года выдачи.

День, месяц и год, когда срок патента начинается и когда заканчивается, можно указать в форме заявления на патент.

Началом деятельности на ПСН признается указанная в патенте дата начала его действия. Когда ИП обращается за патентом на срок меньше года, инспекторы определяют стоимость с учетом количества дней патента.

Патент может быть выдан позже даты, обозначенной в этом документе: дата постановки на учет и дата начала действия патента могут не совпадать. В такой ситуации считается, что предприниматель начал применять спецрежим со дня постановки на учет.

Вновь зарегистрированные предприниматели могут применять ПСН сразу, с первого дня ведения деятельности. Однако это возможно, если деятельность на основе патента будет в регионе проживания предпринимателя.

Срок оплаты патента зависит от срока действия патента. Если не перечислить сумму патента вовремя, ИП грозит штраф и пени.

Чтобы применять ПСН, необходимо подать заявление в ИФНС.

Гражданам, которые уже ведут предпринимательскую деятельность, подать заявление необходимо не позднее, чем за 10 рабочих дней до того, как планируется применение ПСН.

Заявление можно подать следующими способами:

- лично;
- через уполномоченного представителя;
- по почте;
- по телекоммуникационным каналам связи (в электронном виде).

Тем гражданам, которые только регистрируются в качестве предпринимателя и сразу же планируют применять ПСН, заявление необходимо подать одновременно с регистрационными документами. Но важно отметить, что так могут поступить только граждане, которые планируют вести деятельность на этом специальном налоговом режиме в регионе, в котором регистрируются как предприниматели. Для остальных действуют общие правила подачи заявления.

Отказаться от патента предприниматель может в двух случаях.

1. Когда подал заявление на ПСН, но патент еще не получил. Отказ правомерен, поскольку предпринимателя еще не поставили на учет как плательщика ПСН.

Об отказе необходимо письменно сообщить налоговую инспекцию. Типовой формы сообщения нет, поэтому составляют его в произвольной форме. Сделать это необходимо до даты постановки на учет как применяющего ПСН.

2. Когда патент уже получен, но после этого региональные власти изменили закон, а изменения коснулись территорий действия ПСН. Например, в конце 2019 года предприниматель получает ПСН на 2020 год, который действует на территории всего региона. А сразу после этого вступают в силу изменения с 2020 года в региональном законе о ПСН, которым специальный налоговый режим на этот вид деятельности действует не в целом по региону, а только в конкретном муниципальном образовании.

Для отказа старый патент необходимо сдать в налоговую инспекцию и взамен получить новый. В других случаях добровольно отказаться от ПСН предприниматель не может.

Инспекторы не выдают уведомление о постановке на учет или снятии с учета. Если они отказали в выдаче патента, то на учет не поставят.

Выдают патент:

- со дня регистрации в качестве ИП, если вместе с заявлением сдали документы для регистрации;
- в течение пяти рабочих дней после того, как получили заявление (для всех остальных).

Форму патента утвердила ФНС Приказом от 26.11.2014 № ММВ-7-3/599. В нем отражают ОГРНИП и ИНН предпринимателя, срок действия патента, а также суммы платежей. Их перечисляют в бюджет по месту учета ИП. Поэтому, если он меняет место жительства в пределах одного города, изменения в патент не вносят. Инспекция выдает патент не на адрес места жительства ИП, а на адрес, где он ведет деятельность. О смене места жительства уведомлять инспекторов не нужно.

Когда у ИП увеличиваются физические показатели, патент действует только по указанным в нем объектам. Поэтому инспекторы выдают новый патент, а стоимость ранее выданного пересчитывают. При подаче заявления на патент с новыми показателями необходимо сообщить в ИФНС сведения об имеющемся патенте – номер и дату выдачи.

Если инспекция выдала патент, который действует с начала следующего года, то может возникнуть такая ситуация. К примеру, после выдачи патента был издан региональный закон, который изменил размер потенциального дохода на следующий год. В этом случае инспекция выдаст предпринимателю новый патент с уточненной суммой налога.

Глава 26.5 НК РФ не предусматривает замену первоначального патента повторным после того, как региональные власти увеличили *потенциально возможный доход*. Кроме того, это ущемляет права предпринимателя, ведь он не знает условия налогового режима, когда выбирает систему налогообложения.

Налоговая инспекция может отказать в выдаче патента, если:

- вид деятельности, указанный в заявлении, не соответствует установленному перечню видов предпринимательской деятельности;
- срок действия патента, указанный в заявлении, не соответствует установленному лимиту;
- дата перехода на ПСН, указанная в заявлении, относится к году, в котором было утрачено право на применение данного специального налогового режима или была прекращена соответствующая предпринимательская деятельность;
- есть недоимка по налогу, уплачиваемому в связи с применением ПСН;
- не заполнены обязательные поля в заявлении на получение патента.

ИФНС может отказать в выдаче патента, если в заявлении указаны превышающие установленные законом субъекта РФ ограничения:

- по общей площади сдаваемых в аренду жилых и нежилых помещений, садовых домов, земельных участков;
- общему количеству автотранспортных средств;

- общему количеству объектов стационарной и нестационарной торговой сети и объектов организации общественного питания.

Уведомление об отказе в выдаче патента инспекция выдаст (направит) предпринимателю в следующие сроки:

- со дня регистрации в качестве предпринимателя – для подавших заявление одновременно с регистрационными документами;

- в течение пяти рабочих дней после поступления заявления – для всех остальных.

Нарушение срока подачи заявления – не основание для отказа в выдаче патента. В НК РФ такое основание для отказа не предусмотрено. Если предприниматель подал заявление менее чем за 10 рабочих дней до начала действия патента, инспекция вправе:

- либо удовлетворить такое заявление, выдав патент со сроком действия, который указан предпринимателем. Это возможно, если инспекция успевает оформить его в течение отведенных ей пяти рабочих дней;

- либо предложить предпринимателю переписать (исправить) заявление и указать в нем новый срок действия патента. Это возможно, если в течение пяти рабочих дней инспекция не успевает оформить и выдать патент со сроком действия, указанным в первоначальном заявлении.

ИП не вправе применять иной налоговый режим по виду деятельности, который указан в патенте. Исключения – виды деятельности, которые указаны в пп. 10, 11, 19, 32, 33, 45–47 п. 2 ст. 346.43 НК РФ:

- перевозки грузов и пассажиров автомобильным и водным транспортом;

- сдача в аренду жилья и нежилых помещений, садовых домов и земельных участков;
- розничная торговля через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 м² по каждому объекту, не имеющие торговых залов, и через объекты нестационарной торговой сети;
- услуги общественного питания через объекты с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 м² по каждому объекту.

Например, предприниматель получил патент на розничную торговлю через объекты стационарной торговой сети с площадью торговых залов не более 50 кв. м. Кроме того, он ведет розничную торговлю в магазинах с другой площадью зала. В такой ситуации предприниматель может:

- по торговле через залы площадью не более 50 м² – применять только ПСН;
- по торговле через залы площадью более 50 м² и до 150 м² – платить ЕНВД;
- по торговле через залы площадью более 150 м² – применять УСН или общую систему.

Аналогично предприниматель может совмещать ПСН с иным налоговым режимом по услугам общественного питания.

По услугам перевозки пассажиров или багажа водным или автомобильным транспортом предприниматель может совмещать ПСН с иным налоговым режимом в следующем порядке:

- по транспортным средствам, указанным в патенте, необходимо применять ПСН;
- по транспортным средствам, не заявленным в патенте, можно применять иной налоговый режим.

Например, у предпринимателя семь автомобилей, которые используются в деятельности по перевозке пассажиров. На пять из них он получил патент. Следовательно, в отношении доходов от пяти автомобилей предприниматель должен применять ПСН, а по оставшимся двум он может применять другой режим налогообложения.

Если ИП реализует товары, которые нельзя продавать на ПСН, и теми, торговля которыми на этом специальном налоговом режиме разрешена, ПСН можно совмещать с УСН или общей системой. Например, при продаже товаров с обязательной маркировкой.

Предприниматель не вправе в любое время в течение года поменять УСН на ПСН. Если предприниматель не нарушил условия применения УСН, он может перейти на ПСН только с начала календарного года.

Если предприниматель применяет ЕНВД, не нарушая условий этого специального налогового режима, перейти на ПСН по тому же виду деятельности и в том же муниципальном образовании он сможет только с начала календарного года. В середине года это сделать не удастся.

Налог на ПСН, так называемую «стоимость патента», считают инспекторы. Эту сумму ИФНС указывает в патенте, как и сроки уплаты.

Срок уплаты налога зависит от срока действия патента – до шести месяцев или от 6 до 12 месяцев.

Патент на срок до *шести месяцев* (от одного до пяти месяцев включительно). Перечислить налог необходимо одним платежом не позднее срока окончания действия патента.

Патент на срок *от 6 до 12 месяцев* оплачивают в два этапа. *Первый платеж* в размере $1/3$ стоимости перечисляют в течение 90 календарных дней после начала действия патента, *второй платеж* на оставшуюся сумму – не позднее срока окончания действия патента.

Если предприниматель не перечислит налог вовремя, налоговая инспекция выставит требование на уплату недоимки, пеней и штрафа.

Срок уплаты при досрочном прекращении деятельности. ИП, который досрочно прекратил деятельность на ПСН, должен доплатить налог в течение 20 дней после того, как снят с учета как плательщик.

Для предпринимателей, которые применяли ставку *0 процентов*, но утратили это право, предусмотрены специальные сроки уплаты налога. Независимо от длительности патента, выплатить его полную стоимость необходимо до конца срока его действия.

Неуплата и просрочка платежей за патент – не основание, чтобы перевести ИП на общую систему. За такое нарушение налоговая инспекция может начислить пени и оштрафовать предпринимателя.

Рассчитать стоимость патента можно по формулам ниже или с помощью сервиса ФНС на официальном сайте налоговой службы. На стоимость патента влияют:

- продолжительность налогового периода, на который выдается патент;
- налоговая ставка;
- потенциально возможный годовой доход, установленный региональным законом для заявленного вида деятельности.

Спектр услуг, оказываемых предпринимателем в рамках заявленного вида деятельности, на расчет налога не

влияет. Определение потенциально возможного дохода по каждому виду услуг НК РФ не предусмотрено.

Налог за патент на календарный год рассчитывают по формуле:

$$\text{Налог за календарный год} = \frac{\text{Налоговая база (потенциально возможный годовой доход)}}{\text{Налоговая ставка}} \quad (74)$$

Если патент на срок менее 12 месяцев, налог рассчитывают по формуле:

$$\text{Налог за период менее календарного года} = \frac{\text{Налог за календарный год}}{\text{Количество календарных дней в году}} \times \text{Количество дней, на которые выдан патент} \quad (75)$$

В 2020 году налог на ПСН не уменьшают никакие расходы: ни страховые взносы за себя и сотрудников, ни расходы на онлайн-ККТ. Это запрещают правила главы 26.5 НК РФ.

По проекту Минфина, который размещен на сайте проектов нормативных актов, с 2021 года ИП смогут уменьшать налог при ПСН:

- на взносы на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование, уплаченные за ИП и наемных работников;
- больничные за счет ИП;
- платежи по добровольному личному страхованию сотрудников на случай болезни.

Налоговая ставка составляет **6 процентов**, если ИП не применяет налоговые каникулы.

В Крыму и Севастополе по 2021 год включительно действует ставка **4 процента**. В обоих регионах эта льгота

ничем не обусловлена и дана всем предпринимателям на ПСН.

Власти любого региона России вправе установить для предпринимателей на ПСН *нулевую ставку* налога (ввести так называемые «налоговые каникулы»). ИП должен соответствовать условиям:

- ведет деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению;
- впервые зарегистрировался после вступления в силу регионального закона о введении нулевой ставки.

Конкретные виды деятельности в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению устанавливают субъекты РФ.

Если предприниматель нарушит условия применения ставки 0 процентов, то он обязан будет уплатить налог по ставке 6 процентов, а для предпринимателей Крыма (г. Севастополя) – по их региональной ставке.

Региональные власти могут ввести ограничения на применение ставки *0 процентов*: ограничить среднюю численность сотрудников или предельный размер доходов от реализации по льготному виду деятельности.

Установить нулевую ставку для предпринимателей на ПСН региональные власти могут на любой период до 31 декабря 2020 года. С 1 января 2021 года льгота прекратит свое действие.

Ставку 0 процентов предприниматель вправе применять со дня своей регистрации непрерывно два налоговых периода в пределах двух календарных лет. Применять льготу два года подряд можно и тогда, когда в

конце первого года деятельности региональный закон о каникулах утратил силу.

В случае, если предприниматель ведет несколько видов деятельности и один или несколько из них попадают под ставку 0 процентов, ИП на ПСН обязан организовать раздельный учет доходов.

Размер *потенциально возможного годового дохода* устанавливается региональным законодательством. По общему правилу его утверждают на один календарный год. Однако если регион не издаст закон с доходом на очередной год, то будет действовать его прежний размер.

Региональные власти вправе устанавливать на 2020 и последующие годы размер *потенциально возможного годового дохода*:

- на единицу средней численности наемных работников;
- единицу автотранспортных средств;
- 1 т грузоподъемности;
- 1 кв. м площади;
- один объект торговой сети, общественного питания и т. д.

Потенциально возможный годовой доход зависит от количества или площади объектов, переданных в аренду. Но с 29 сентября 2019 года действует новое правило: *потенциально возможный годовой доход* регионы вправе устанавливать на 1 м² площади переданных в аренду объектов без градации физических показателей.

Когда такой порядок заработает в регионе, количество объектов аренды на расчет налога влиять не будет. Чтобы посчитать налог, инспекторы будут умножать общую площадь всех объектов на потенциально возможный доход с 1 м² и на ставку.

Регионы могли внести поправки в свое законодательство, которые вступили в силу с 2020 года и коснулись новых патентов.

Если субъекты РФ не поменяли законы, применяют старую норму о том, что *потенциально возможный доход* зависит не только от площади, но и от количества обособленных объектов аренды. В НК РФ не сказано, как определить количество обособленных объектов. В правоустанавливающих документах здание может быть отражено, как единый объект или разделено на несколько помещений. По этой причине неясно, как считать налог, если ИП сдает в аренду часть здания одному или нескольким арендаторам, а также несколько объектов одному арендатору. Здесь возможны два варианта.

В региональном законе может быть указано, что количество обособленных объектов - это количество договоров аренды. Например, когда ИП сдает в аренду здание с площадью 400 м² двум арендаторам по 200 м², то он должен заявить два объекта площадью по 200 м². Если в региональном законе не указано, что количество обособленных объектов - это количество договоров аренды, при расчете ПСН необходимо брать количество объектов недвижимости. Так, если одно здание сдают нескольким арендаторам, то количество обособленных объектов в целях ПСН будет равно единице.

Установленные регионами потенциально возможные годовые доходы должны находиться в рамках максимального предела. Базовый уровень максимального дохода составляет 1000000 руб. Этот предельный размер подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор.

В то же время субъектам РФ дано право увеличивать верхний предел не более чем *в три раза* – по следующим видам деятельности:

- техобслуживание и ремонт автотранспорта, машин и оборудования;
- перевозка грузов автотранспортом, водным транспортом;
- перевозка пассажиров автотранспортом, водным транспортом;
- медицинская или фармацевтическая деятельность;
- обрядовые услуги;
- ритуальные услуги.

Не более чем *в пять раз* регионы могут увеличивать верхний предел дохода по любому виду деятельности, если такая деятельность ведется на территории города с численностью населения *более 1 млн человек*.

Не более чем *в 10 раз* регионы могут увеличивать верхний предел дохода по таким видам деятельности, как сдача в аренду собственных помещений (дач, земельных участков), а также розничная торговля и услуги общественного питания.

Регионы вправе установить *максимальный* размер *потенциально возможного годового дохода* либо по субъекту РФ в целом, либо по каждому муниципальному образованию. При дифференциации потенциально возможный годовой доход по всем муниципальным образованиям может превысить его предельный максимум. В такой ситуации налоговая инспекция должна рассчитать стоимость патента исходя из *предельного дохода*.

В процессе деятельности на патенте у предпринимателя может измениться количество

физических показателей, от которых зависел размер налога. Причем как в большую, так и меньшую сторону. *Например*, ИП оформил патент на пять помещений общей площадью 100 кв. м, которые сдает в аренду. Но в процессе деятельности два из них продал, и сдаваемые в аренду площади уменьшились. Или же, наоборот, в начале деятельности сотрудников было 5 человек, а потом стало 10. Повлияет ли это на сумму налога?

Если количество физических показателей стало меньше, пересчитывать патент и возвращать налог инспекция не станет. Таких положений налоговое законодательство не содержит. Когда количество физических показателей увеличивается таким образом, что меняется потенциально возможный годовой доход, необходимо получить новый патент на этот же вид деятельности. Налог по первому патенту инспекторы должны пересчитать и вернуть лишнее.

Когда предприниматель нарушает условия ПСН, он утрачивает право на этот специальный налоговый режим с даты начала патента. Например, ИП продал в розницу подлежащие обязательной маркировке лекарства, обувь или меховую одежду, которыми на патентной системе торговать нельзя. На основании заявления об утрате права на ПСН инспекторы пересчитают налог.

Налоги, от которых ИП на ПСН был освобожден, придется заплатить. Рассчитать их необходимо с начала месяца, в котором предприниматель получил патент:

- налоги по общей системе, если ИП не применял ПСН одновременно с УСН или режимом сельхозтоваропроизводителей;
- налоги по правилам УСН или ЕСХН, если ИП совмещал ПСН с УСН или уплатой ЕСХН.

Алгоритм расчета такой же, как для вновь зарегистрированных ИП. Сумму начисленного к уплате в бюджет НДФЛ, единого налога на УСН или ЕСХН за период, в котором предприниматель утратил право на ПСН, необходимо уменьшить на стоимость оплаченного патента.

Переplату налога на ПСН можно вернуть или зачесть. Пени за несвоевременную уплату налогов платить не нужно. Также не оштрафуют и за не вовремя представленную декларацию по НДС. Ведь декларации не сдавали и налоги не платили, потому что действовал ПСН. В случае досрочного прекращения ИП деятельности на ПСН, налог необходимо пересчитать. **Налоговый период** в данной ситуации - промежуток времени с даты, когда патент начал действовать, и до того числа, когда предприниматель прекратил деятельность на ПСН. Такой день предприниматель укажет в заявлении, которое необходимо подать в налоговую инспекцию в случае преждевременного прекращения деятельности на ПСН.

Налоговый период будет меньше срока, на который изначально выдан патент. Налог на ПСН в этом случае рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Налог при} & & & \text{Количес} & & & \text{Количество} \\ \text{прекращен} & & & \text{тво} & & & \text{дней, в} \\ \text{ни} & = & \text{Потенциально} & \text{календа} & \times & \text{Налог} & \text{течение} \\ \text{деятельност} & & \text{возможный к} & \text{рных} & & \text{овая} & \text{которых} \\ \text{и} & & \text{получению} & \text{дней в} & & \text{ставк} & \text{применялас} \\ & & \text{годовой доход} & \text{году} & & \text{а} & \text{ь ПСН} \end{array} \quad (76)$$

Если в результате пересчета оказалось, что предприниматель перечислил в бюджет лишнее, переplату можно вернуть или зачесть. Если выяснилось, что налог недоплатили, необходимо перечислить эту разницу в бюджет.

Если доход ИП на ПСН меньше или больше потенциально возможного годового дохода, стоимость патента не пересчитывают. ИП не должен доплачивать налог при ПСН, когда фактический доход больше потенциального дохода для данного вида деятельности. Когда фактический доход меньше потенциального возможного дохода, уменьшить налог на ПСН предприниматель также не вправе.

Предприниматель, применяющий ПСН, платит за патент, налоги, от которых он не освобожден, и страховые взносы.

Предприниматель платит налог на ПСН с учетом потенциально возможного годового дохода, ставки и срока патента. При этом он освобожден:

- от НДС. *Исключение – НДС при импорте товаров, с операций по договорам совместной деятельности, доверительного управления имуществом или по концессионным соглашениям;*
- налога на имущество физических лиц в отношении имущества, которое используется в предпринимательской деятельности на ПСН. *Исключение – налог с имущества, который платят по кадастровой стоимости;*
- НДФЛ по доходам от предпринимательской деятельности на ПСН.

НДФЛ придется платить, если в период применения патентной системы налогообложения ИП получил доходы по обязательствам предыдущих периодов, в которых он применял другую систему. Такие доходы от НДФЛ не освобождаются, даже если предприниматель продолжает вести тот же вид деятельности, что и ранее. Доходы ИП на ПСН, которые не подпадают под этот специальный

налоговый режим, облагаются НДФЛ. Например, проценты от банка за остаток на счете. Кроме того, не освобождаются от НДФЛ доходы от продажи имущества, используемого в предпринимательской деятельности на ПСН.

ИП может использовать в предпринимательской деятельности на ПСН недвижимость из перечня, утвержденного региональными властями, и образованные в результате раздела такой недвижимости объекты. В отношении такой недвижимости платить *налог на имущество физических лиц* предприниматель обязан.

Переход на патентную систему не освобождает предпринимателя от обязанностей налогового агента по НДС и по НДФЛ.

Предприниматель, применяющий ПСН, обязан платить взносы на обязательное страхование за себя и за наемный персонал. Уплаченные взносы налог на ПСН не уменьшают: глава 26.5 НК РФ не предусматривает такой возможности.

Страховые взносы можно не платить лишь в том случае, если ИП прекратил деятельность и сообщил об этом в инспекцию. По закону для этого необходимо сдать декларацию с нулевыми доходами. Но поскольку ИП на патенте не сдают отчетность, обязаны представить заявление о прекращении предпринимательской деятельности на ПСН.

Предприниматель может утратить право на ПСН или прекратить деятельность на этом специальном налоговом режиме.

Предприниматель лишается права применять ПСН в трех случаях, если:

сотрудников больше 15 человек;

доходы предпринимателя с начала календарного года превысили 60 млн руб.;

в розницу проданы товары, которыми нельзя торговать на ПСН.

В случае, если средняя численность наемного персонала, включая лиц по гражданско-правовым договорам, превышает 15 человек, ИП теряет право на специальный налоговый режим по всем выданным ему патентам. Среднюю численность определяют за тот период, в котором получено право применять ПСН. Если совмещаются ПСН с ЕНВД или УСН, то в расчет берут только тех сотрудников, которые заняты в деятельности на патентной системе.

Если численность наемного персонала стала больше, чем заявили изначально, но не превышает 15 человек, ИП может работать на ПСН при условии, что стоимость патента не зависела от количества сотрудников. Иначе придется приобрести дополнительный патент.

Если доходы предпринимателя с начала календарного года превысили 60 млн руб., он теряет право на ПСН по всем имеющимся патентам. Для расчета берут только доходы от реализации. Не имеет значения, сколько у предпринимателя патентов, и на какой срок инспекция их выдала. Если предприниматель одновременно применяет ПСН и УСН, то доходы от специальных налоговых режимов суммируют и уже затем сравнивают с лимитом – 60 млн руб.

Предприниматель не утратит право на ПСН, если его доход от реализации больше указанного в законе субъекта РФ, но не выше лимита в 60 млн руб. Показатель дохода, указанный в региональном законе о ПСН,

определяет размер налоговой базы, а не предельный размер потенциального дохода.

В 2020 году на ПСН нельзя продавать в розницу подлежащие обязательной маркировке лекарства, обувь, меховую одежду и изделия из натурального меха. Для разных товаров маркировка становится обязательной в разные сроки. С 1 января 2020 года предприниматель утрачивает право на ПСН при продаже маркированной меховой одежды и изделий из натурального меха, с 1 июля 2020 года - при продаже маркированной обуви и маркированных лекарств.

Следует отметить, что если предприниматель утратил право на ПСН, то вновь применять специальный налоговый режим в отношении того же вида деятельности он может не ранее чем со следующего календарного года.

О том, что предприниматель утратил право применять ПСН, он обязан заявить в налоговую инспекцию. Заявление необходимо представить в течение 10 календарных дней со дня, когда утратили право на ПСН.

Подать заявление можно в любую инспекцию, в которой предприниматель состоит на учете в качестве плательщика ПСН. Сделать это можно как на бумаге, так и в электронном виде.

В заявлении необходимо указать все патенты, у которых на дату заявления не истекли сроки действия. На основании заявления инспекторы пересчитают налог на ПСН. Переплату можно будет вернуть или зачесть.

После утраты права на ПСН можно перейти на общую систему или на ЕНВД, если ИП не применял УСН или ЕСХН наряду с ПСН. Если ИП совмещал патентную

систему с УСН или ЕСХН, то по деятельности, которая раньше была на ПСН, можно применять УСН или ЕСХН.

Необходимо проверить, выполнены ли условия, при которых есть право на УСН и ЕСХН. Если условия не выполнены, необходимо перейти на общую систему или на ЕНВД.

Предприниматель, который соответствует условиям ЕНВД, после утраты права на ПСН вправе представить заявление о постановке на учет в качестве плательщика ЕНВД (форма № ЕНВД-2). В заявлении на ЕНВД необходимо указать, что ИП применяет ЕНВД со следующего дня после утраты права на ПСН, и представить его не позже пяти рабочих дней.

На ЕНВД с ПСН можно перейти и в том случае, если наряду с ПСН применяли УСН или ЕСХН. Закон позволяет совмещать ЕНВД с этими специальными налоговыми режимами. *Исключение* – предприниматели, которые продают свою сельхозпродукцию через столовые, магазины и другие торговые точки. Они не вправе совмещать ЕСХН с ЕНВД.

Следует отметить, что розничные продавцы лекарств, обуви, меховой одежды и изделий из натурального меха, которые необходимо маркировать, *не вправе* работать ни на ПСН, ни на ЕНВД.

Добровольно от ПСН отказаться нельзя, но можно прекратить деятельность, на которую выдан патент. В этом случае инспекторы обязаны пересчитать налог. Они учтут, сколько календарных дней ИП в итоге проработал на ПСН.

Чтобы прекратить деятельность, предприниматель должен заявить об этом в инспекцию. Заявление необходимо подать в течение 10 календарных дней с даты,

когда прекращена деятельность. Сделать это можно двумя способами - на бумаге или в электронном виде.

Предпринимателя снимут с учета в течение *пяти рабочих дней* после того, как инспектор получит заявление.

Следует отметить, что если предприниматель прекратил деятельность на ПСН до того, как истек срок действия патента, новый патент по этому же виду деятельности можно получить не ранее чем со *следующего календарного года*.

6.5 НАЛОГ НА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ДОХОД (В ПОРЯДКЕ ЭКСПЕРИМЕНТА)

В соответствии с Федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»» с 1 января 2020 года в 23 субъектах РФ действует новый экспериментальный специальный режим для самозанятых граждан и индивидуальных предпринимателей – *налог на профессиональный доход* (НПД). С 1 июля специальный налоговый режим вправе ввести у себя все регионы.

Применять специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» вправе физические лица, в том числе ИП, местом ведения деятельности которых является территория любого из субъектов РФ, включенных в эксперимент.

Платить НПД вправе самозанятые физические лица и ИП, которые зарегистрировались как плательщики этого налога. Перейти на специальный налоговый режим могут россияне и иностранные граждане из стран – участниц ЕАЭС. Для этого необходимо:

- вести бизнес на территории экспериментальных регионов;
- работать самостоятельно и не иметь в штате работников, которые оформлены по трудовому договору;
- вести виды деятельности, которые позволяют перейти на уплату НПД;
- получать годовой доход не больше 2,4 млн руб., лимит действует в течение 2019-2028 годов.

Плательщики НПД вправе совмещать деятельность на этом специальном налоговом режиме с работой по найму. Например, когда сдают жилье в аренду. С зарплаты наниматель заплатит НДФЛ и страховые взносы. НПД будут облагаться доходы от переведенных на этот спецрежим видов деятельности.

Учредители и участники организаций вправе зарегистрироваться плательщиками НПД. Но НПД можно облагать только доходы, которые не связаны с работой в качестве учредителя или участника.

Обычным гражданам необязательно регистрировать ИП, чтобы перейти на уплату НПД. *Исключение* – виды деятельности, вести которые федеральные законы разрешают физическим лицам только после регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Плательщиком НПД может стать любой гражданин, в том числе предприниматель, который работает на территории субъекта РФ – участника эксперимента, а также ведет деятельность, переведенную на специальный налоговый режим.

В общем случае адвокаты не вправе платить НПД. Однако, кроме адвокатской деятельности, гражданин может получать доходы от других источников, например,

от аренды жилых помещений. В этом случае доходы от аренды жилья адвокат вправе облагать НПД.

Граждане в возрасте от 14 до 18 лет вправе стать плательщиками НПД.

Чтобы зарегистрироваться в ИФНС как плательщик НПД, несовершеннолетний гражданин должен получить письменное согласие законных представителей – родителей, усыновителей или попечителя. Согласие не понадобится, если несовершеннолетний стал полностью дееспособным: вступил в брак; объявлен дееспособным по решению органа опеки и попечительства – с согласия обоих родителей, усыновителей или попечителя либо при отсутствии такого согласия – по решению суда.

Специальный налоговый режим в виде НПД действует в период с 2019 по 2028 год. Система экспериментальная, вводится поэтапно (таблица 6.5.1).

Таблица 6.5.1 Этапы ввода специального налогового режима в виде налога на профессиональный доход

С какой даты	Регионы	Основание
1 января 2019 года	Москва, Московская, Калужская область, Республика Татарстан	п. 1 ст. 1 Закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ
1 января 2020 года	Санкт-Петербург, Воронежская, Волгоградская, Ленинградская, Нижегородская, Новосибирская, Омская, Ростовская, Самарская, Сахалинская, Свердловская, Тюменская, Челябинская	п. 2 ст. 1 Закона от 15.12.2019 № 428-ФЗ

С какой даты	Регионы	Основание
	области, Красноярский, Пермский край, Ненецкий, Ханты-Мансийский, Ямало-Ненецкий автономный округ, Республика Башкортостан	
1 июля 2020 года	Субъекты РФ, власти которых приняли закон о введении спецрежима на территории региона	Закон от 01.04.2020 № 101-ФЗ

Менять место деятельности можно не чаще одного раза в календарный год. Если деятельность на территории выбранного региона прекращена, чтобы применять специальный налоговый режим, необходимо выбрать другой экспериментальный регион, в котором ведется бизнес. Выбрать другой регион необходимо не позднее окончания месяца, следующего за месяцем прекращения деятельности.

Перейти на уплату НПД можно, если физическое лицо или ИП реализует продукцию собственного производства, выполняет работы или оказывает услуги. Например, сдает жилье в аренду, создает сайты, пишет или переводит тексты, строит дома, ремонтирует квартиры или печет торты на дому. Спецрежим разрешено использовать при предоставлении займов.

С 1 января 2020 года платить НПД могут граждане – не ИП, которые оказывают услуги:

- по присмотру и уходу за детьми, больными, гражданами старше 80 лет;
- по репетиторству;

- по уборке жилья и ведению домашнего хозяйства.

Применять специальный налоговый режим *нельзя*:

- при продаже покупных товаров, подакцизных и товаров с обязательной маркировкой;

- реализации имущественных прав на недвижимость, кроме сдачи в аренду жилья (нельзя сдавать нежилые помещения и апартаменты);

- добыче и продаже полезных ископаемых;

- посреднических сделках по договорам поручения, комиссии и агентскому договору, кроме случаев, когда посредник оказывает услуги по доставке товаров и при приеме денег от покупателя для продавца применяет ККТ.

НПД также не вправе платить арбитражные управляющие, оценщики, адвокаты, медиаторы, частные нотариусы, участники договора простого товарищества и доверительного управления имуществом с доходов от своей профессиональной деятельности.

Граждане и предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы в виде УСН, ЕСХН и ЕНВД, вправе зарегистрироваться в качестве плательщика НПД с любой даты.

НПД освобождает от НДФЛ доходы, которые облагаются в рамках этого специального налогового режима. С остальных доходов физические лица должны платить НДФЛ. На спецрежиме также не нужно платить обязательные страховые взносы.

Объект налогообложения у плательщиков НПД – доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав.

Не признаются объектом обложения НПД:

- доходы по трудовым договорам;

- доходы по гражданско-правовым договорам на выполнение работ и оказание услуг при условии, что исполнитель – в штате заказчика или уволился меньше двух лет назад;

- доходы в натуральной форме;
- доходы от продажи недвижимости, транспорта, а также от бывшего в употреблении для личных, домашних и иных подобных нужд имущества;

- доходы от передачи имущественных прав на недвижимость, в том числе по договору аренды. *Исключение* предусмотрено только для аренды жилья;

- доходы от уступки и переуступки прав требований;

- доходы от реализации долей в уставном капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и производных финансовых инструментов;

- доходы государственных и муниципальных служащих, за исключением доходов от сдачи в аренду жилых помещений;

- от деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;

- доходы от арбитражного управления, от деятельности медиатора, оценочной деятельности, деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, адвокатской деятельности.

Ставка налога зависит от категории покупателей. С доходов от граждан – **4 процента**, от организаций и предпринимателей – **6 процентов**. В течение 2019–2028 годов ставки не должны меняться.

Налоговый период – месяц, но есть несколько исключений. Первый налоговый период начинается с даты постановки на учет в качестве плательщика НПД и заканчивается в конце следующего месяца. Например, при постановке на учет 2 декабря 2019 года первый налоговый период – со 2 декабря 2019 года по 31 января 2020 года.

Когда плательщик НПД снимается с учета, налоговый период завершается в день снятия с учета. Если в течение одного месяца гражданин регистрируется плательщиком НПД, а потом снимается с учета, налоговый период – с даты постановки на учет до даты снятия с учета.

Налоговая база – совокупная сумма доходов, которую инспекторы посчитают нарастающим итогом с начала года кассовым методом. Когда доходы получены и от организаций или предпринимателей, и от граждан, налоговую базу рассчитывают отдельно для каждой ставки. Если плательщик НПД возвращает деньги покупателю или заказчику, налоговую базу уменьшат в периоде возврата.

Считать НПД будет автоматизированная система налоговых органов.

Налоговая база уменьшается на налоговый вычет – 10 000 руб., но не одновременно. Вычет определяется в зависимости от ставки налога. Если ставка – 6 процентов, вычет составит 2 процента от налоговой базы, а если ставка – 4 процента: 1 процент, но не больше 10 000 руб. Никакие другие вычеты НПД не уменьшают.

Таблица 6.5.2 - Ставки налога на профессиональный доход и вычета

Кто покупатель или заказчик	Ставка налога, %	Вычет*, %
Организации и ИП	6	2
Граждане	4	1
Организации, ИП и граждане: – с доходов от организаций и граждан;	6	2
– доходов от граждан	4	1

* Максимальный вычет – 10 000 руб.

Срок уплаты НПД – не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. К примеру, 25 марта 2020 года граждане платят налог за февраль 2020 года, а зарегистрированные в январе 2020 года – за период с даты регистрации по 29 февраля 2020 года.

Если 25-е число выпадает на праздничный или выходной день, срок уплаты переносится на первый рабочий день. Сумма к уплате до 100 руб. отдельно не перечисляется, а добавится к платежу за следующий месяц.

Переплату по налогу можно зачесть в счет будущих платежей по этому налогу или вернуть.

НПД заменит НДФЛ не по всем доходам. С доходов, которые не признаются объектом налогообложения по НПД, физические лица должны будут заплатить НДФЛ.

Плательщики НПД освобождены от НДС, если не зарегистрированы как ИП. Предприниматели должны платить только НДС при импорте.

Плательщики НПД не перечисляют обязательные страховые взносы. Часть НПД поступит в ФОМС, поэтому плательщики НПД будут застрахованы в системе медицинского страхования. Но чтобы отработанные на спецрежиме периоды вошли в стаж для пенсии, необходимо вступить в добровольные правоотношения по обязательному пенсионному страхованию и уплачивать страховые взносы в ПФР.

Плательщики НПД на свое усмотрение определяют размер добровольного платежа в ПФР. Ограничена только максимальная сумма за год – должно соблюдаться неравенство:

$$\text{Добровольный взнос в ПФР} \leq \frac{8 \text{ МРОТ} \times \text{Тариф взноса} \times}{12} \quad (77)$$

Периоды уплаты добровольных взносов в ПФР засчитывают в страховой стаж. Сколько дней, месяцев и лет включают в стаж, зависит от суммы добровольного платежа в течение каждого года и от того, когда плательщик НПД подал заявление о добровольном вступлении в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию. Больше одного года за расчетный период в стаж не добавляют.

Предприниматель, который прекращает деятельность как самозанятый, обязан возобновить уплату страховых взносов.

За предпринимателем – плательщиком НПД сохраняются все обязанности налогового агента, которые предусмотрены НК РФ. Для граждан не ИП таких требований нет.

Налоговую декларацию по НПД в инспекцию не представляют. Данные о доходах ИФНС получит из мобильного приложения «Мой налог».

Чтобы сняться с учета как плательщик НПД, гражданин или ИП должен подать заявление через мобильное приложение «Мой налог». Порядок действий зависит от причины ухода со спецрежима.

Самозанятый гражданин и ИП вправе в любой момент сняться с учета как плательщик НПД по собственной инициативе. ИФНС снимет с учета в тот же день, когда будет подано заявление о снятии с учета.

Если гражданин или ИП перестал соответствовать критериям плательщика НПД, он также обязан сняться с учета в качестве плательщика НПД. Если инспекторы обнаружат, что плательщик НПД не соответствует обязательным условиям, они снимут его с учета без заявления. Уведомление об этом направят через приложение «Мой налог». Гражданин теряет право на специальный налоговый режим со дня, когда нарушил условия применения спецрежима.

Когда ИФНС снимет с учета плательщика НПД, она направит уведомление через мобильное приложение «Мой налог», в кабинет налогоплательщика НПД «Мой налог» или пришлет СМС на телефон.

Повторно встать на учет в качестве плательщика НПД можно, если нет недоимки по налогу, а также пеням и штрафам по нему.

Если гражданин продолжает вести предпринимательскую деятельность после того, как был снят с учета как самозанятый, необходимо зарегистрировать ИП.

После потери права платить НПД ИП может перейти на УСН, ЕСХН или ЕНВД. Уведомление о переходе на УСН или ЕСХН, заявление о постановке на учет в качестве плательщика ЕНВД необходимо оформить и отправить инспекторам в 20-дневный срок. Граждане не ИП в этот же срок вправе зарегистрироваться в качестве предпринимателя и перейти на специальный налоговый режим.

Если ИП добровольно отказался от уплаты НПД, перейти на УСН или ЕСХН можно только с начала следующего года. Возможность перейти на УСН и ЕСХН в середине года в таком случае в Законе от 27.11.2018 № 422-ФЗ не предусмотрена. Доходы, которые ИП получит после отказа от статуса самозанятого, облагаются НДФЛ.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Конституция Российской Федерации (принята референдумом 12.12.93) (ред. от 4 апреля 2019) // «Собрание законодательства Российской Федерации, № 31, 04.08.2014, ст.4398.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) (с изм. и доп.) (ред. от 1 апреля 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 31, 03.08.98, ст.3824.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) (с изм. и доп.) (ред. от 24 апреля 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 32, 07.08.2000, ст. 3340.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ Собрание законодательства Российской Федерации, № 32, 05.12.1994ст. 3301.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (с изм. и доп.) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 5, 29.01.1996, ст. 410.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья) от 26.11.2001 № 146-ФЗ // «Российская газета», № 233, 28.11.2001.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ // «Российская газета», № 289, 22.12.2006.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001г. №195-ФЗ // «Российская газета», № 256, 31.12.2001.

Таможенный кодекс Евразийского экономического союза // Официальный сайт Евразийского экономического союза www.eaeunion.org, 12.04.2017.

Трудовой Кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации, № 1 (ч. 1), 07.01.2002, ст. 3.

Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 504 «О перечне имущества, относящегося к федеральным автомобильным дорогам общего пользования, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 40, 04.10.2004, ст. 3959.

Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (ред. от 25 апреля 2020) // «Собрание законодательства Российской Федерации, № 40, 04.10.2004, ст. 3961.

Постановление Правительства РФ от 28.12.2004 № 863 «О ставках таможенных сборов за таможенные операции» // Собрание законодательства Российской Федерации № 1 (ч. II), 03.01.2005, ст.108.

Постановление Правительства РФ от 15.12.2005 № 768 «О распределении общих допустимых уловов водных биологических ресурсов применительно к видам квот их добычи (вылова)» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 52 (ч. III), 26.12.2005, ст.5734.

Постановление Правительства РФ от 25.07.2006 № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 31 (ч. II), 31.07.2006, ст.3500.

Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 № 638 «Об утверждении перечня социальных услуг по видам

социальных услуг, предоставляемых организациями, осуществляющими социальное обслуживание граждан, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 28, 13.07.2015, ст.4224.

Постановление Правительства РФ от 28.06.2008 № 485 «О перечне международных и иностранных организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций - получателей грантов» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 27, 07.07.2008, ст.3287.

Постановление Правительства РФ от 22.10.2008 № 775 «Об оформлении, выдаче, регистрации, приостановлении действия и аннулировании разрешений на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, а также о внесении в них изменений».

Постановление Правительства РФ от 26.11.2008 № 887 «Об утверждении Правил распределения квот добычи (вылова) водных биологических ресурсов для осуществления рыболовства в научно-исследовательских и контрольных целях, в учебных и культурно-просветительских целях, а также в целях аквакультуры (рыбоводства)» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 49, 08.12.2008, ст.5832.

Постановление Правительства РФ от 30.04.2009 № 372 «Об утверждении перечня технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, ввоз которого на территорию Российской Федерации не подлежит обложению налогом

на добавленную стоимость» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 19, 11.05.2009, ст.2330.

Постановление Правительства РФ от 15.07.2009 № 602 «Об утверждении перечня российских организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых, предоставленные для поддержки науки, образования, культуры и искусства в Российской Федерации, не подлежат налогообложению» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 30, 27.07.2009, ст.3815.

Постановление Правительства РФ от 27.07.2012 № 775 «Об акцизных марках для маркировки алкогольной продукции» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 32, 06.08.2012, ст.4562.

Постановление Правительства РФ от 29.03.2013 № 276 «О расчете ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и отдельные категории товаров, выработанных из нефти, и признании утратившими силу некоторых решений Правительства Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 13, 01.04.2013, ст.1577.

Постановление Правительства РФ от 30.08.2013 № 754 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств - участников соглашений о Таможенном союзе, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 36, 09.09.2013, ст.4582.

Постановление Правительства РФ от 24.10.2014 № 1096 «О перечне расходных материалов для научных исследований, аналоги которых не производятся в

Российской Федерации, ввоз которых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 44, 03.11.2014, ст.6062.

Постановление Правительства РФ от 15.05.2015 № 469 «Об утверждении Правил применения освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость ввоза на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, расходных материалов для научных исследований, аналоги которых не производятся в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 21, 25.05.2015, ст.3108.

Постановление Правительства РФ от 30.09.2015 № 1042 «Об утверждении перечня медицинских товаров, реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежат обложению (освобождаются от обложения) налогом на добавленную стоимость» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 41 (ч. II), 12.10.2015, ст.5655.

Постановление Правительства РФ от 20.10.2016 № 1069 «Об утверждении перечней кодов видов продукции, освобождаемой от обложения налогом на добавленную стоимость, перечисленных в пп. 35 п. 3 ст. 149 и пп. 19 ст. 150 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 44, 31.10.2016, ст.6131.

Постановление Правительства РФ от 11.09.2018 № 1082 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов

за таможенное сопровождение и хранение» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 38, 17.09.2018, ст.5859.

Постановление Правительства РФ от 06.11.2019 № 1407 «О предельной величине базы для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и на обязательное пенсионное страхование с 1 января 2020 г.» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 46, 18.11.2019, ст.6483.

Федеральный закон от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» // Собрание законодательства Российской Федерации № 48, 27.11.95, ст.4553.

Федеральный закон от 02.12.2019 № 384-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» // Собрание законодательства Российской Федерации, №49 (ч. IV), 09.12.2019, ст.6943.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 27 (ч. I), 04.07.2016, ст.4170.

Федеральный закон от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Федеральный закон от 03.08.2018 № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях

Калининградской области и Приморского края» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 32 (ч. I), 06.08.2018, ст.5084.

Федеральный закон от 03.08.2018 № 291-ФЗ О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края // Собрание законодательства Российской Федерации, № 32 (ч. I), 06.08.2018, ст.5084.

Федеральный закон от 07.06.2013 № 108-ФЗ «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года, чемпионата Европы по футболу UEFA 2020 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 23, 10.06.2013, ст.2866.

Федеральный закон от 10.01.2006 № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 3, 16.01.2006, ст.280.

Федеральный закон от 13.07.2015 № 212-ФЗ «О свободном порте Владивосток» (ред. от 6 августа 2019) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 29 (ч. I), 20.07.2015, ст.4338.

Федеральный закон от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» (ред. от 5 мая 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 48, 28.11.2011, ст.6724.

Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при

осуществлении расчетов в Российской Федерации» (ред. от 8 января 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 21, 26.05.2003, ст.1957.

Федеральный закон от 22.12.2008 № 268-ФЗ «Технический регламент на табачную продукцию» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 52, 29.12.2008, (ч. I), ст.6223.

Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (ред. от 1 апреля 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 31, 03.08.98, ст.3803.

Федеральный закон от 24.07.2007 № 209 «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ред. от 12 апреля 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 31, 30.07.2007, ст.4006.

Федеральный закон от 24.11.1995 № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации» (ред. от 5 мая 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 48, 27.11.95, ст.4563.

Федеральный закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» (ред. от 5 мая 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 30, 29.07.2002, ст.3032.

Федеральный закон от 26.07.2019 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» (ред. от 28 декабря 2019) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 31, 02.08.2010, ст.4179.

Федеральный закон от 26.09.1997 № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях» (ред. от 13 декабря 2019) // Собрание законодательства Российской Федерации, №39, 29.09.1997, ст.4465.

Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 48, 29.11.2010, ст.6252.

Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»» (ред. от 1 января 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 49 (ч. I), 03.12.2018, ст.7494.

Федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково»» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 40, 04.10.2010, ст.4970.

Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 31, 03.08.98, ст.3813.

Федеральный закон от 29.07.2017 № 214-ФЗ «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае» (ред. от 24 апреля 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 31 (ч. I), 31.07.2017, ст.4763.

Федеральный закон от 29.07.2017 № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 31 (ч. I), 31.07.2017, ст.4765.

Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (ред. от 26 марта 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 39, 30.09.2019, ст.5375. Официальный интернет-портал правовой информации www.pravo.gov.ru, 29.09.2019.

Федеральный закон от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» (ред. от 5 мая 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 49, 06.12.2010, ст.6422.

Федеральный закон от 29.11.2014 № 377-ФЗ «О развитии Республики Крым и города федерального значения Севастополя и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 48, 01.12.2014, ст.6658.

Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (ред. от 28 марта 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 1 (ч. I), 01.01.2007, ст.7.

Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (ред. от 8 января 2020) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 1 (ч. I), 01.01.2007, ст.18.

Федеральный закон от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (ред. от 8 июля 2018) // Собрание законодательства Российской Федерации, № 1, 01.01.96, ст.18.

Закон Российской Федерации от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» // Российская газета, № 107, 05.06.1993.

Закон Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» // Собрание законодательства Российской Федерации, № 10, 06.03.95, ст.823.

Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» // Финансовая газета, № 47, 2000 (План счетов).

Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» // Экономика и жизнь, № 18, май 2001 года.

Приказ, ПБУ Минфина России от 28.06.2010 №№ 63н, ПБУ22/2010. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) // Российская газета, № 174, 06.08.2010.

Приказ ФНС России от 17.02.2014 № ММВ-7-7/53@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой

службы» (ред. от 9 июня 2017) // Российская газета, № 124, 04.06.2014.

Приказ МВД России, ФНС России от 30.06.2009 №№ 495, ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» (ред. от 26 января 2014) // «Российская газета», № 173, 16.09.2009.

Приказ ФТС России от 10.01.2019 № 7 «Об утверждении формы заявления о возврате авансовых платежей и порядка его подачи, формы решения таможенного органа о возврате авансовых платежей и уведомления об отказе в возврате авансовых платежей» // Не вступил в силу.

Приказ ФТС России от 11.11.2014 № 2180 «Об утверждении формы уведомления о максимальных и минимальных розничных ценах на табачные изделия, ввозимые в Российскую Федерацию, порядка его заполнения и представления в таможенные органы Российской Федерации» // Российская газета, № 297, 29.12.2014.

Приказ ФТС России от 22.12.2010 № 2520 «Об утверждении форм заявления плательщика о возврате авансовых платежей, заявления плательщика о возврате (зачете) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов и иных денежных средств, ...» // Российская газета, № 47, 05.03.2011.

Приказ Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст «О принятии и введении в действие Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ) ОК 013-2014 (СНС 2008)» (с изменениями на 10 ноября 2015 года).

Письмо Минфина России от 06.09.2005 № 03-11-04/75 «О применении системы налогообложения в виде ЕНВД для розничной торговли с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 21.07.2005 № 101-ФЗ» // Официальные документы. Еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право», № 36, 04.10.2005.

Письмо Минфина России от 19.07.2012 № 03-07-06/182 «Об обязанности организации, импортирующей табачные изделия и уплачивающей по ним акциз, представлять в налоговый орган декларацию по акцизам на табачные изделия».

Письмо Минфина России от 20.12.2019 № 03-11-09/100305 «О порядке представления налоговых деклараций по единому сельскохозяйственному налогу и налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в случае создания организации (государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя) в декабре 2018 года, с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ».

Письмо Минэкономразвития России от 25.12.2012 № 28615-ВС/Д05и «О введении в действие законами Российской Федерации патентной системы налогообложения».

Решение Коллегии ЕЭК от 10.12.2013 № 289 «О внесении изменений (дополнений) в сведения, заявленные, в декларации на товары, и признании утратившими силу некоторых решений Комиссии Таможенного союза и Коллегии Евразийской экономической комиссии» // Таможенный вестник, № 1, № 2, январь 2014 года.

Решение Комиссии таможенного союза от 20.05.2010 № 257 «О форме декларации на товары и порядке ее заполнения».

Решение Совета ЕЭК, ЕЭК от 16.07.2012 № 54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза» // Таможенный вестник, № 1, январь 2015 года.

Сиденко И.К. Налоговый учет: учебное наглядное пособие. – СПб.: Изд-во СПб ун-та МВД России, 2018. – 84 с.

«Постатейный комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации» под редакцией А. В. Касьянов
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/22324>.

«Упрощенка». Годовой отчет – 2019
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/26117>.

Антикризисный учет. Отчетность, налоги и взносы.
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/1591>.

Библиотека газеты «Учет. Налоги. Право»
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/24993>.

Библиотека журнала «Вмененка»
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/24998>.

Библиотека журнала «Упрощенка»
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/23000>.

Бухгалтерия ИП. Налоги и взносы.
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/466>.

Бухгалтерия ИП. Пособия
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/467>.

Весь Гражданский кодекс быстро и легко
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/24995>.

Весь Налоговый кодекс быстро и легко
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/24989>.

Действующие налоги и взносы.
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/215>

Комментарий к Земельному кодексу Российской Федерации. Под редакцией доктора юридических наук, профессора С.А. Боголюбова
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/24792>.

Комментарий к Трудовому кодексу Российской Федерации <https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/25652>.

Личная бухгалтерия. Налоги граждан.
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/>.

Материал из БСС «Система Главбух».
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/37/699>.

Налоги. Действующие налоги и взносы.
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/215>

Налоги. Общие правила
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/214>.

Налоги. Отчетность.
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/223>.

Налоги. Проверки.
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/15>.

Налоги: отчетность и уплата.
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/1005>.

Ответственность за нарушение законодательства.
Налоговая ответственность.
<https://www.1gl.ru/#/rubric/2/34/24>.

Трудовой кодекс для бухгалтера быстро и легко
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/25745>.

Электронный справочник «Годовой отчет '2019»
<https://www.1gl.ru/#/rubric/5/177/26113>.

Учебное издание

Бикезина Татьяна Васильевна,
кандидат экономических наук, доцент;
Курочкина Анна Александровна,
доктор экономических наук, профессор;
Сиденко Инна Казимировна,
кандидат экономических наук, доцент

Налоги и налогообложение

Печатается в авторской редакции.

Подписано в печать 07.07.2020. Формат 60х90 1\16.
Гарнитура TimesNewRoman.

Печать цифровая. Усл. печ.л. 22,4. Тираж 30 экз.
Заказ № 947.

РГГМУ, 192007, Санкт-Петербург, Воронежская, 79.