

1 ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас со структурой НК РФ.
2. Дать вам представление о налоговой системе Российской Федерации, видах налогов и сборов.
3. Объяснить вам принципы определения цены товаров для целей налогообложения, заложенные в разд. V.1 НК РФ.

1.1. СТРУКТУРА НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Налоговый кодекс РФ (НК РФ) состоит из двух частей. Первая часть регулирует общие вопросы налогообложения, вторая часть — правила исчисления отдельных налогов.

Часть 1 НК РФ, в частности, включает в себя:

- перечень налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов;
- общие определения и термины, применяемые в налоговых правоотношениях;
- правила налогового контроля за уплатой налогов;
- порядок обжалования действий должностных лиц налоговых органов;
- другую информацию общего характера.

Часть 2 НК РФ разбита на главы, каждая из которых регулирует правила исчисления, сроки представления отчетности и уплаты конкретных налогов.

В соответствии с ч. 2 Налогового кодекса РФ в Российской Федерации установлены федеральные, региональные и местные налоги и сборы.

Федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом РФ законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

Не могут устанавливаться региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

В настоящее время действуют следующие главы **ч. 2 НК РФ**:

Федеральные налоги

- Глава 21 «Налог на добавленную стоимость».
- Глава 22 «Акцизы».
- Глава 23 «Налог на доходы физических лиц».
- Глава 25 «Налог на прибыль организаций».
- Глава 25.1 «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов».
- Глава 25.2 «Водный налог».
- Глава 25.3 «Государственная пошлина».
- Глава 25.4 «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья».
- Глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых».

Специальные налоговые режимы

- Глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог)».
- Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения».

- Глава 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности».
- Глава 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».
- Глава 26.5 «Патентная система налогообложения».

Региональные налоги и сборы

- Глава 28 «Транспортный налог».
- Глава 29 «Налог на игорный бизнес».
- Глава 30 «Налог на имущество организаций».
- Глава 32 «Налог на имущество физических лиц».
- Глава 33 «Торговый сбор».

Местные налоги

- Глава 31 «Земельный налог».

С **01.01.2017 г.** вступила в силу **глава 34 Налогового кодекса «Страховые взносы»**. Ранее данные взносы регулировались Федеральным законом № 212-ФЗ от 24.07.2009 г.

1.2. ВНЕСЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ В НК РФ

Изменения в НК РФ вносятся путем принятия соответствующих федеральных законов, которые должны быть приняты Государственной думой РФ, одобрены Советом Федерации и подписаны Президентом РФ.

Чтобы вступить в силу, законы должны быть официально опубликованы.

Сложные законы проходят в Государственной думе РФ три этапа обсуждения, называемые чтениями. Если закон принят в **первом чтении**, это означает, что принят черновой вариант закона, в который будет внесена существенная правка. Когда закон принимается во **втором чтении**, то это означает, что предстоящие поправки будут не слишком существенными. Принятие закона в **третьем чтении** означает одобрение Государственной думой заключительного варианта законопроекта.

Технически простые законопроекты могут быть **сразу** приняты Государственной думой в третьем чтении, т. е. без внесения каких-либо поправок.

Статья 5 НК РФ устанавливает существенные ограничения на вступление в силу налоговых законов. Согласно положениям указанной статьи, акты законодательства о налогах вступают в силу:

- не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и
- не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Предположим, что 5 декабря 2020 г. официально опубликован закон, вносящий изменения в гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ в части повышения ставки налога с 13 до 20%. Закон не может вступить в силу ранее 1 января 2022 г., поскольку налоговым периодом для этого налога является год.

Таким образом, чтобы ставка налога была повышена в 2021 г., соответствующий закон должен быть опубликован до 30 ноября 2020 г. (включительно).

Налоговый кодекс РФ также устанавливает специальные ограничения в отношении введения в силу законов **о новых** налогах и сборах, а именно: такие законы вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Предположим, что 1 июля 2020 г. опубликован закон г. Москвы, вводящий в столице новый сбор. Этот закон не может вступить в силу ранее 1 января 2021 г.

ПРИМЕР 1.1

Вступление в силу изменений НК РФ

ПРИМЕР 1.2

Вступление в силу изменений НК РФ

1.3. БАЗОВЫЕ ПОНЯТИЯ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В НК РФ

Глава 7 НК РФ дает определения таким базовым понятиям, используемым в НК РФ, как **«товар»**, **«работы»**, **«услуга»**, **«реализация»**, **«дивиденды»**, **«проценты»**.

Под **товаром** понимается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы

для удовлетворения потребностей организации и (или) физического лица.

Услуга определена НК РФ как деятельность, результаты которой не имеют материального выражения и которые реализуются или потребляются в результате этой деятельности.

Под **реализацией товаров (работ, услуг)** признается передача на возмездной основе права собственности на товары или на результаты выполненных работ, а также возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Такая передача может признаваться реализацией, даже если она происходит на безвозмездной основе, в случаях, когда это прямо предусмотрено НК РФ.

Не признается реализацией (**ст. 39 НК РФ**):

- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (например, вклады в уставный капитал);
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление их уставной деятельности;
- возврат имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества при его выходе из общества (товарищества) либо при ликвидации последнего;
- некоторые другие операции.

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) по акциям (долям) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения.

Не признаются дивидендами (**ст. 43 НК РФ**):

- выплаты акционеру (участнику), производимые при ликвидации организации, в размерах, не превышающих его взносов в капитал ликвидируемой организации;
- выплата акционеру (участнику) в виде акций этой же организации, передаваемых ему в собственность;
- некоторые другие операции.

Под **процентами** НК РФ понимает любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта,

полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

1.4. ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЦЕНЫ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ) ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С 1 января 2012 г. вступил в силу раздел НК РФ V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании».

1.4.1. Критерии взаимозависимости

С 1 января 2012 г. в НК РФ введено понятие «контролируемая сделка».

Под такими сделками понимаются сделки между взаимозависимыми лицами, определенными в соответствии со **ст. 105.1 НК РФ**.

Взаимозависимыми лицами, в частности, признаются¹:

- 1) организации, если доля участия² одной из них в другой составляет (прямо или косвенно) **более 25%**;
- 2) физическое лицо и организация — в случае, если доля прямого или косвенного участия физического лица в организации составляет **более 25%**;

¹ Организации и физлица вправе самостоятельно признать себя взаимозависимыми по любым другим основаниям, если особенности отношений между ними могут повлиять на какое-либо одно из следующих обстоятельств или на их совокупность (**п. 6 ст. 105.1 НК РФ**):

- условия заключенных ими сделок;
- результаты заключенных ими сделок;
- экономические результаты их деятельности;
- экономические результаты деятельности представляемых ими лиц.

При этом в целях взаимозависимости учитывается такое влияние, которое заключается в возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. По этим же основаниям признать лиц взаимозависимыми может суд (**п. 7 ст. 105.1 НК РФ**).

² Порядок определения доли прямого и косвенного участия организаций и физлиц в других организациях регулируется **ст. 105.2 НК РФ**.

- 3) организации — в случае, если одно и то же лицо прямо или косвенно участвует в них и доля такого участия в каждой организации составляет **более 25%**;
- 4) организация и лицо (в том числе физическое), имеющее полномочия по назначению (избранию):
 - директора этой организации;
 - **не менее 50%** состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;
- 5) организации — если их директора или **не менее 50%** состава их коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) назначены или избраны по решению одного и того же лица;
- 6) организации, в которых **более 50%** состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в п. 11;
- 7) организация и ее директор;
- 8) организации, в которых директором является одно и то же лицо;
- 9) организации и (или) физические лица — в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет **более 50%**;
- 10) физические лица — в случае, если одно лицо подчиняется другому по должностному положению;
- 11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

К сделкам взаимозависимых лиц приравниваются:

- 1) сделки в области внешней торговли следующими биржевыми товарами¹:
 - нефтью и товарами, выработанными из нефти;
 - черными, цветными и драгоценными металлами;
 - минеральными удобрениями;
 - драгоценными камнями;
- 2) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации².

Необходимо отметить, что суд может признать сделку контролируемой, даже если она не обладает указанными признаками. Цены, применяемые в сделках между **невзаимозависимыми** лицами, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые по таким соглашениям, признаются **рыночными**.

1.4.2. Условия для осуществления контроля за сделками между российскими лицами

Сделки между взаимозависимыми лицами, местом регистрации (жительства) либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Россия, контролируются при наличии **обстоятельств, указанных в п. 2 ст. 105.14 НК РФ**. Например:

- предметом сделки является **полезное ископаемое** (при условии, что одна из сторон должна уплатить с него налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ));

¹ Для данной категории сделок также установлена сумма доходов, при превышении которой сделки, совершенные с одним лицом, считаются контролируемыми. Эта сумма должна составлять более 60 млн руб. за календарный год (**п. 7 ст. 105.14 НК РФ**).

² Сумма доходов по таким сделкам также должна превышать 60 млн руб. за календарный год (**п. 7 ст. 105.14 НК РФ**).

- одна из сторон сделки является плательщиком **единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН)** или **единого налога на вмененный доход (ЕНВД)** (при определенных обстоятельствах);
- одна сторона сделки **освобождена** от обязанностей плательщика налога на прибыль, при этом другая сторона подобными привилегиями не пользуется.

Полный перечень обстоятельств и условий для осуществления контроля за сделками указан в п. 2 ст. 105.14 НК РФ.

Сделки по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых не напрямую между взаимозависимыми лицами, а с участием посредников (при определенных обстоятельствах).

Сделки между участниками одной и той же **консолидированной группы налогоплательщиков** не признаются контролируруемыми. Такой группой признается добровольное объединение плательщиков налога на прибыль на основе договора в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного результата хозяйственной деятельности (ст. 25.1 НК РФ). Порядок создания, права и обязанности участников консолидированной группы и прекращение ее действия регулируется гл. 3.1 НК РФ.

1.4.3. Представление информации о контролируемых сделках

По требованию инспекции налогоплательщик будет обязан представить документацию относительно конкретной контролируемой сделки (п. 1 ст. 105.15 НК РФ). Более того, о совершенных контролируемых сделках придется уведомлять налоговые органы (ст. 105.16 НК РФ). Форму уведомления нужно будет представить в свою налоговую инспекцию не позднее **20 мая** года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

В уведомлении нужно будет указать (п. 3 ст. 105.16 НК РФ):

- календарный год, за который представляются сведения;
- предметы сделок;

- сведения об участниках сделок;
- сумму полученных доходов и (или) произведенных расходов по контролируемым сделкам (с выделением сумм доходов (расходов) по сделкам, цены которых подлежат контролю).

Следует отметить, что если первоначально представленное уведомление содержит неполные сведения, неточности или ошибки, его можно будет уточнить (**п. 2 ст. 105.16 НК РФ**).

Несвоевременное представление уведомления, а также указание в нем недостоверных сведений о контролируемых сделках влечет за собой **штраф в размере 5000 руб.** Новый вид ответственности установлен в **ст. 129.4 НК РФ**.

1.4.4. Проверки сделок между взаимозависимыми лицами

С 1 января 2012 г. установлен специальный вид налоговых проверок: проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (**ст. 105.17 НК РФ**). Проверять соответствие цен рыночным в рамках обычной выездной или камеральной проверки нельзя. Проверки проводит ФНС России по месту своего нахождения.

Основаниями для проведения ФНС России проверки соответствия цен являются:

- уведомление о контролируемых сделках, поданное налогоплательщиком;
- извещение территориального налогового органа, который в ходе камеральной или выездной проверки выявил факты совершения незаявленных контролируемых сделок;
- выявление контролируемой сделки при проведении ФНС России повторной выездной проверки.

Решение о проведении проверки правильности применения цен может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения. При этом в рамках проверки проверяется период, не превышающий **трех календарных лет**, предшествующих году вынесения решения.