

НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС: ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В РОССИИ

Аннотация. Статья раскрывает эволюцию правового регулирования налога на игорный бизнес в Российской Федерации. Особое внимание уделено определению места налога на игорный бизнес в системе налогов и сборов России — от федерального к региональному. Автор указывает на проблемы, связанные с функционированием и оборудованием игорных зон, среди которых в настоящее время реально действующими являются две-три зоны. Анализ судебной практики свидетельствует в основном о проблемах, связанных со сроками регистрации объектов налогообложения и суммами, излишне уплаченными при взимании данного налога.

Ключевые слова: налог, игорный бизнес, налоговое право, бюджет, игорная зона.



**Юлия Константиновна
ЦАРЕГРАДСКАЯ,**
доктор юридических
наук, доцент, профессор
кафедры финансового
права Университета
имени О.Е. Кутафина
(МГЮА)

ukmsal@mail.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.49.9.125-131

Iu. K. TSAREGRADSKAYA,

Doctor of Law, Associate Professor, Professor of Department in Financial Law
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
ukmsal@mail.ru

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

TAX ON THE GAMING: FEATURES OF LEGAL REGULATION IN RUSSIA

Abstract. Article opens evolution of legal regulation of a tax on a gaming in the Russian Federation. Special attention is paid to definition of the place of a tax on a gaming in the system of taxes and fees of Russia — from federal to regional. The author points to the problems connected with functioning and the equipment of gambling zones among which now two-three zones are really acting. The analysis of court practice confirms generally the problems connected with terms of registration of the taxation objects and bags which are excessively paid at collection of this tax.

Keywords: tax, gaming, tax law, budget, gambling zone.

В настоящее время налог на игорный бизнес в системе налогов и сборов Российской Федерации представлен как один из региональных налогов государства, введение которого на территории конкретного субъекта Российской Федерации является его правом.

Мировой опыт подобного налогообложения свидетельствует о том, что механизм правового регулирования во многих странах с развитыми налоговыми

© Ю. К. Цареградская, 2018

системами традиционно сочетается с лицензионной системой игорного бизнеса в определенных территориальных зонах.

С развитием рыночных отношений в Российской Федерации начали появляться организации, осуществляющие игорный бизнес, причем их число со временем значительно увеличивалось. В связи с этим государству необходимо было формировать модель налогообложения данного вида деятельности. Первоначально с 1990 г. в России не существовало специального налогообложения игорного бизнеса, так как данные организации отчисляли налоги в соответствии с установленным налогом на прибыль предприятий и организаций по ставке 90 %, сумма которого зачислялась в региональные бюджеты государства¹.

В последующем происходило реформирование налогообложения, и с 1998 г. появляется налог на игорный бизнес, который подчеркнул специфику данного вида деятельности и необходимость обложения соответствующих субъектов. Законодатель в целях налогообложения определил, что игорный бизнес рассматривается как предпринимательская деятельность, в процессе которой не происходит реализация продукции, так как она связана с извлечением определенного вида дохода, в частности выигрыша, а также и платы за проведение азартных игр и пари².

Помимо этого, законодатель дал определение всех специальных терминов, характерных для игорного бизнеса: игорное заведение, пари, азартная игра, игровой стол, игровой автомат, касса игорного заведения и др., так как они были новыми для налогового законодательства. Отличительной особенностью налогообложения того периода являлось установление налоговых ставок в зависимости от минимального размера оплаты труда (МРОТ). Например, Закон указывал, что наименьший размер ставки налога за каждый стол, являющийся игровым, составляет 200 МРОТ ежемесячно, а за каждый игровой автомат — 7,5 МРОТ, и т.д. Помимо этого присутствовала налоговая льгота в виде понижения ставки на 20 % для каждого объекта заведений, имеющих большое количество разных объектов обложения, например столов — 30 и более, игровых автоматов — 40 и более³.

Изначально данный налог являлся федеральным и его сумма распределялась между двумя бюджетами: по минимальному размеру налоговой ставки зачисления происходили в федеральный бюджет, а при ее превышении — в региональные бюджеты в зависимости от места расположения игорного заведения.

При систематизации налогового законодательства и создании Налогового кодекса РФ (НК РФ) положения Закона послужили основой для современного налогообложения игорного бизнеса. Принимая во внимание природу налога, его сделали региональным, что соответствует принципам современной бюджетной политики государства, основанной на федерализме.

В настоящее время налогоплательщиками данного налога выступают организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игор-

¹ Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 11. Ст. 525.

² Федеральный закон от 31.07.1998 № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3820.

³ Федеральный закон от 31.07.1998 № 142-ФЗ.

ного бизнеса. Подобное определение налогоплательщика обусловлено тем, что игорный бизнес рассматривается как предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр⁴. Данное понятие отличается от аналогичного, изложенного в Законе о налоге на игорный бизнес, тем, что законодатель исключил доход от проведения пари.

Исходя из этого, субъектами являются организаторы азартных игр исключительно в качестве юридических лиц, зарегистрированных в соответствии с требованиями законодательства⁵. При характеристике субъектов налога на игорный бизнес в качестве налогоплательщиков следует учитывать место их расположения, так как от него зависит возможность уплаты налога с разных объектов налогообложения. В соответствии с существующим законодательством игорные заведения могут быть открыты исключительно в специальных зонах, которые именуются игорными. Исключением являются только букмекерские конторы и тотализаторы, которые могут осуществлять деятельность вне игорных зон. Для этих субъектов обязательными условиями являются получение лицензии и членство в саморегулируемой организации организаторов азартных игр в букмекерских конторах или в тотализаторах⁶.

Законодатель предъявил специальные требования, которым должны отвечать субъекты, являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес, в частности:

- а) игорные заведения могут располагаться только в зданиях, строениях, сооружениях, являющиеся объектами капитального строительства, при условии, что данные объекты не являются физкультурно-оздоровительными и спортивными учреждениями (исключение составляют букмекерские конторы, тотализаторы, пункты приема ставок);
- б) должно быть разделение на зону обслуживания и служебную зону игорного заведения;
- в) используемое оборудование должно находиться в собственности игорного заведения;
- г) средний процент выигрыша для каждого автомата должен составлять 90 % и более;
- д) в зоне обслуживания игорного заведения, где расположены игровые автоматы, их количество должно быть не менее чем 50 штук⁷.

Все игорные заведения, существовавшие до принятия соответствующего законодательства, должны были перейти на указанные требования, а при несоответствии требованиям их деятельность прекращалась. Переходный период составлял семь месяцев с декабря 2006 г. по июль 2007 г.

Как уже отмечалось, новеллой законодательства о налоге на игорный бизнес стало зонирование территорий субъектов РФ, на которых возможно осуществ-

⁴ Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁵ 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» // СЗ РФ. 2007. № 1 (ч. 1). Ст. 7.

⁶ Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ.

⁷ Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ.



вление игорного бизнеса, исключение сделано только для букмекерских контор и тотализаторов, которые могут быть размещены в любом субъекте государства.

На данный момент в Российской Федерации предусмотрено создание пяти так называемых игорных зон в следующих субъектах РФ: «Крым» — Республика Крым, «Сибирская монета» — Алтайский край, «Азов-Сити», «Красная поляна» — Краснодарский край, «Приморье» — Приморский край, «Янтарная» — Калининградская область. Причем отмечается, что на территории одного субъекта РФ должна быть создана одна такая зона⁸.

По данным ФНС России, на сегодняшний день только две игорные зоны являются действующими — «Азов-Сити» и «Сибирская монета»⁹. Следует иметь в виду, что игорная зона «Азов-Сити», находящаяся в Краснодарском крае, будет ликвидирована к 01.01.2019¹⁰. В данной зоне на сегодняшний день могут осуществлять игорный бизнес только субъекты, являющиеся организаторами азартных игр, получившие соответствующие разрешения до 23.07.2014. Данное изменение обусловлено тем, что на территории Краснодарского края появляется вторая игорная зона «Красная поляна», а действие двух зон является нарушением законодательства. Видимо, наиболее целесообразно развивать игорную зону в курортно-спортивной зоне Краснодарского края, поскольку границы игорной зоны на территории данного субъекта РФ определяются Правительством России в границах земельных участков, на которых размещены олимпийские объекты.

Объекты налогообложения в рамках данного налога в сравнении с законодательством 90-х гг. особо не изменились, лишь трансформировались в соответствии с новыми информационно-технологическими условиями осуществления игорного бизнеса. Объектами являются: игровой стол, игровой автомат, процессинговый центр букмекерской конторы или тотализатора, процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора или букмекерской конторы, пункт приема ставок тотализатора или букмекерской конторы.

Любой из перечисленных объектов подлежит регистрации по месту установки или нахождения объекта в налоговой инспекции. Регистрация носит заявительный характер, поскольку налогоплательщик должен написать заявление о регистрации объекта, после чего ему выдадут соответствующее свидетельство о регистрации (НК РФ). Объект налогообложения должен быть зарегистрирован в налоговой инспекции в течение срока, охватывающего период не позднее чем за 5 рабочих дней до даты установки. Такой же срок предусмотрен и для любых изменений количества объектов налогообложения, включая их выбытие.

В соответствии с ранее действовавшей редакцией НК РФ налогоплательщику предписывалось поставить на учет в налоговой инспекции по месту своей регистрации как налогоплательщика каждый объект обложения налогом на игорный бизнес.

⁸ Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ.

⁹ Налог на игорный бизнес // URL: <https://www.nalog.ru/rn50/taxation/taxes/ib/> (дата обращения: 28.03.2018).

¹⁰ Федеральный закон от 01.05.2016 № 121-ФЗ «О внесении изменения в статью 9 Федерального закона “О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации”» // СЗ РФ. 2016. № 18. Ст. 2497.

На практике получалось так, что место регистрации объекта обложения связывалось не с местом ведения предпринимательской деятельности, а с местом регистрации плательщика, причем это были территориально разные места. В связи с этим складывалась ситуация, при которой плательщики выбирали для регистрации своей деятельности субъекты с минимальными ставками, что позволяло им осуществлять налоговую оптимизацию путем легального налогового планирования, используя нормы налогового законодательства. В настоящее время данный пробел устранен и место регистрации однозначно привязано к месту установки объекта налогообложения.

Рассматривая вопрос о размере налоговых ставок, следует отметить, что поскольку это региональный налог, то НК РФ устанавливает только относительные размеры, конкретизация которых зависит от субъекта РФ. В настоящее время используется твердый вид ставки в рублях за каждый объект налогообложения:

- а) игровой стол — 50 000—250 000 руб.;
- б) игровой автомат — 3 000—15 000 руб.;
- в) процессинговый центр букмекерской конторы и тотализатора — 50 000—250 000 руб.;
- г) процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора и букмекерской конторы — 2 500 000—3 000 000 руб.;
- д) пункт приема ставок тотализатора и букмекерской конторы — 10 000—14 000 руб. (НК РФ).

При отсутствии определения налоговых ставок в субъекте РФ налогообложение производится по минимальному размеру налоговых ставок.

Рассматривая налоговые ставки в действующих игорных зонах на территории Российской Федерации, следует отметить, что субъекты РФ установили средние размеры для объектов налогообложения.

В Краснодарском крае представлены не все объекты налогообложения, предусмотренные налоговым законодательством, в связи с переходным периодом с одной игорной зоны в другую. Так, например:

- а) игровой стол — 125 000 руб.;
- б) игровой автомат — 7 500 руб.;
- в) процессинговый центр — 125 000 руб.;
- г) пункт приема ставок — 7 000 руб.¹¹

В Алтайском крае налоговые ставки на игорный бизнес приблизительно сходны по размерам со ставками, установленными в Краснодарском крае, отличие заключается в большем количестве объектов налогообложения:

- игровой стол — 125 000 руб.;
- игровой автомат — 7 500 руб.;
- процессинговый центр — 125 000 руб.;
- пункт приема ставок — 14 000 руб.;
- процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора и букмекерской конторы — 3 000 000 руб.¹²

¹¹ Закон Краснодарского края от 20.10.2003 № 611-КЗ «О налоге на игорный бизнес» // СПС «КонсультантПлюс».

¹² Закон Алтайского края от 12.11.2003 № 55-ЗС «О ставках налога на игорный бизнес на территории Алтайского края» // СПС «КонсультантПлюс».



Для данного налога налоговый период составляет календарный месяц, соответственно, уплата должна осуществляться исходя из размера налоговой базы и ставки ежемесячно.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. При исчислении налога следует принимать во внимание, что игровой стол может состоять из нескольких игровых полей, в связи с чем ставка налога будет соотноситься с количеством полей, расположенных на одном столе, а не с количеством игровых столов.

Налогоплательщик представляет налоговую декларацию в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения до 20 числа следующего месяца после истекшего налогового периода. В данной норме есть одно исключение, связанное с крупнейшими налогоплательщиками, которые представляют налоговые декларации в налоговый орган не по месту регистрации объектов обложения, а по месту учета в качестве таких налогоплательщиков.

Имеются определенные особенности при исчислении налога на игорный бизнес в зависимости от регистрации объекта налогообложения. Предусмотрено два случая:

- во-первых, если регистрация объекта налогообложения осуществлена до 15 числа налогового периода, включая это число, то сумма налога исчисляется по полной ставке налога, установленной для данного объекта налогообложения;
- во-вторых, если объект налогообложения зарегистрирован после 15 числа налогового периода, то сумма налога по данному объекту будет исчисляться от половины ставки налога, установленной для соответствующего вида объекта налогообложения.

Данные положения НК РФ вызывают споры, которые призваны разрешить судебные органы. В частности, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа указывает на то, что момент исчисления налога на игорный бизнес не наступает с даты представления заявления о регистрации объекта налогообложения и не прекращается подобным образом¹³. Суд акцентирует внимание на том, что объектом налогообложения является реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль и прочее, имеющее определенную характеристику, с наличием которого законодательство связывает возникновение налоговой обязанности.

Налог исчисляет каждый налогоплательщик самостоятельно исходя из установленной по каждому виду объекта налогообложения ставки налога. Началом исчисления следует считать дату установки объекта налогообложения. Например, для пункта приема ставок букмекерской конторы — это дата его открытия, а не дата регистрации, поскольку отсутствует сам объект налогообложения. В связи с отсутствием одного из основных элементов налогообложения обязанность по уплате налога на игорный бизнес не может возникнуть. В данном случае следует принимать во внимание, что подобное положение, определенное в ходе судебной практики, распространяется не на все объекты налогообложения на игорный бизнес, а лишь на те, которые фактически появляются для ведения этого вида

¹³ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.09.2014 по делу № А78-836/2014 // СПС «КонсультантПлюс» (документ опубликован не был).

деятельности и одновременно организуют его: пункт приема ставок тотализатора и пункт приема ставок букмекерской конторы.

В основном судебная практика по спорам, связанным с налогом на игорный бизнес, связана с излишне уплаченной суммой налога и требованием ее вернуть. Данные споры возникают при разных обстоятельствах, в одних случаях сроки исковой давности пропущены и иски суды не удовлетворяют, а в других — сроки исковой давности в норме и тогда спор разрешается в пользу налогоплательщика¹⁴.

Подводя итоги, следует отметить, что налог на игорный бизнес является специфическим в силу его объектов налогообложения, в связи с чем выделены отдельные территории в государстве для некоторых видов игорного бизнеса. Данный налог базируется на принципе вмененного дохода, когда устанавливается налог исходя из предполагаемого дохода различных видов объектов налогообложения и субъектов игорного бизнеса. Принципиальным условием при налогообложении является то, что не доход рассматривается как объект обложения, а иные показатели, не связанные напрямую с финансово-хозяйственной деятельностью.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Гапеенко Д. Ю.* Административно-правовые средства борьбы с нарушениями законодательства в сфере игорного бизнеса : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2017. — 28 с.
2. *Голованов Г. Р.* Налог на игорный бизнес: таинственный объект налогообложения // *Налоговый вестник*. — 2007. — № 9. — С. 156—160.
3. *Майоров В. И., Изюмова Е. С.* Функции налоговых органов в сфере административно-правового регулирования организации игровой деятельности // *Проблемы права*. — 2015. — № 2 (50). — С. 109—113.

¹⁴ См.: постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26.11.2012 по делу № А03-17/2012 ; постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.11.2012 № 17АП-11849/2012-АК по делу № А50-10426/2012 ; постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 11.09.2012 по делу № А03-17/2012 ; апелляционное определение Суда Ханты-Мансийского автономного округа — Югры от 23.10.2012 по делу № 33-4627/2012 // СПС «КонсультантПлюс».