

Спасибо за ваш интерес к демо-версии книги!

В демонстрационных целях вам предоставляются фрагменты книги «Налоги. Расчет и оптимизация» (11-ое издание, 2019-го года).

Структура книги образца 2021 года идентична структуре в предыдущем издании.

Содержание 13-го издания обновлено с учетом изменений в Налоговом Кодексе РФ на 2021 год.

A portrait of a middle-aged man with a shaved head, wearing a light blue and white striped shirt and a red tie. He is looking directly at the camera with a neutral expression.

Сергей
Молчанов

НАЛОГИ 2019

РАСЧЕТ и ОПТИМИЗАЦИЯ

11 - е ИЗДАНИЕ
ПЕРЕРАБОТАННОЕ и ДОПОЛНЕННОЕ

A close-up of the man's hands, which are gesturing with fingers spread, as if explaining something.

доступно • быстро • эффективно





КНИГИ
и ON-LINE КУРСЫ

WWW.MOLCHANOV.BIZ

**Полную и самую актуальную версию
этой и всех остальных книг
Сергея Молчанова
скачивайте на сайте**

www.molchanov.biz

В бесплатном релизе

**Вы сможете ознакомиться
со структурой данной книги
и других книг Сергея Молчанова,
а также посмотреть содержание
основных глав книг Сергея Молчанова**

ИЗДАТЕЛЬСТВО  ПИТЕР® ПРЕДСТАВЛЯЕТ

С. С. Молчанов
**«Управленческий учет
за 14 дней»**

Анализ и контроль затрат, бюджеты
и ценообразование



ХИТ ПРОДАЖ ПО ДАННОЙ ТЕМЕ
ПРОДАНО БОЛЕЕ 20 000 ЭКЗЕМПЛЯРОВ

ИЗДАТЕЛЬСТВО  ПИТЕР® ПРЕДСТАВЛЯЕТ

С. С. Молчанов

«Бухгалтерский учет за 14 дней»

**Самая популярная книга
по бухгалтерскому учету в России**

Анализ и контроль затрат, бюджеты
и ценообразование



ХИТ ПРОДАЖ ПО ДАННОЙ ТЕМЕ
ПРОДАНО БОЛЕЕ 200 000 ЭКЗЕМПЛЯРОВ

Сергей
Молчанов

НАЛОГИ

РАСЧЕТ и ОПТИМИЗАЦИЯ

11 -е издание
ПЕРЕРАБОТАННОЕ И ДОПОЛНЕННОЕ



Москва • Санкт-Петербург • Нижний Новгород • Воронеж
Ростов-на-Дону • Екатеринбург • Самара • Новосибирск
Киев • Харьков • Минск

2019

ББК 67.622.2

УДК 336.226

М76

Молчанов С.

М76 **Налоги. Расчет и оптимизация. 11-е изд., перераб. и доп. — СПб.: Питер, 2019. — 607 с.: ил. — (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).**

ISBN 978-5-496-00352-0

Это выбор практичных людей, ценящих качество и свое время. Приобретая данную книгу, вы получаете развернутый курс по всем основным налогам, с подробным анализом принципов их расчета и минимизации. В тексте книги учтены самые последние изменения в НК РФ.

Книга сделана по концепции «три в одном» (теория, примеры и кейсы с решениями и подробными комментариями). Полнота охвата материала сочетается с четкой логикой его подачи и доступностью изложения.

Девять разделов (включая специальные разделы по акцизам, налогообложению иностранных представительств, налоговому планированию, оптимизации и офшорному бизнесу), более 200 примеров и 90 налоговых кейсов с решениями позволяют использовать книгу также в качестве универсального справочника для бухгалтеров, менеджеров и руководителей организаций.

Новый раздел посвящен подробному разбору положений «антиофшорного» законодательства.

16+ (В соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2010 г. № 436-ФЗ.)

ББК 67.622.2

УДК 336.226

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

ISBN 978-5-496-00352-0

© ООО Издательство «Питер», 2019

БЛАГОДАРНОСТИ

Этой книгой я хотел бы выразить мою глубокую признательность и благодарность:

— моей маме **Молчановой Наталье Федоровне**, преподавателю, за воспитание и унаследованный преподавательский дар;

— моей бабушке **Мирошкиной Елизавете Артемьевне**, преподавателю, за воспитание и разностороннее образование;

— моему дяде **Романову Михаилу Михайловичу**, врачу, за неоценимую помощь в трудных ситуациях;

— моему дяде **Орлову Владимиру Васильевичу**, журналисту, моей тете **Менис Ольге Николаевне** и **Макаровой Людмиле Игнатьевне**, преподавателям за личный пример достойной жизни;

— моей сестре **Орловой Вере** за душевную поддержку и развитие веры в свои силы;

— моему декану в Truman University доктору **Роберту Дейгеру** и преподавателю по налогообложению профессору **Стивену Кляйну** за помощь в выборе профессиональной карьеры;

— моим учителям литературы **Тихомировой Людмиле Георгиевне** и **Ельницкой Людмиле Михайловне** за привитую любовь к чтению и к хорошим книгам;

— моей учительнице английского языка **Корнышевой Софье Яковлевне** за наглядную демонстрацию любви к жизни и собственной профессии;

— моему преподавателю античного искусства **Соколову Глебу Ивановичу** за умение видеть невидимое в окружающем мире;

— куратору моей институтской группы **Ишковой Наталье Николаевне** за постоянную душевную поддержку;

— моим бывшим коллегам по работе в компании «ПрайсуотерхаусКуперс» **Ирине Мартаковой**, **Светлане Стройковой**, **Алексею Смирнову**, **Андрею Шпаку** и особенно **Мильчаковой Наталье Геннадьевне** за полученные профессиональные знания и опыт;

— моим бизнес-партнерам **Наталье Денисовой** и **Вадиму Костенко** за плодотворное сотрудничество;

— всем моим друзьям и студентам из Москвы и особенно **Бесо Шония**, **Виталию Мещерякову**, **Виктору Рубцову**, **Татьяне Жеребиной**, **Ивановой Марине**, **Гнилицкой Марине**, **Светлане Тихоновой**, **Саиду Абдульмянову**, **Елене Карповой**, **Ольге Макаревич**, **Светлане Захаровой**, **Олегу Дружинину**, **Нинель Храмеевой**, **Дмитрию Куприч**, **Кристине Семеновой**, **Ларисе Печковской**, **Сергею Потапенко**, **Бурэн-Итгэлю Гантумуру**, **Сергею Ивлеву**, **Мартиншу Батрагсу** за то, что они есть;

— всем моим друзьям из Санкт-Петербурга и особенно **Татьяне Шапиро**, **Варгиной Нелли Михайловне**, **Евгению Сивцову**, **Плеве Александру Наумовичу** и **Балакареву Сергею** за их теплое отношение;

— моим друзьям из Грузии и Латвии, особенно **Шоте Купатадзе**, **Георгию Чхеидзе**, **Зурабу Пхакадзе**, **Лаше Залкалиани**, **Нукри Мчедлидзе**, **Анри Гецадзе**, **Сергею Ивлеву** и **Гайтасу Кривеньшу** за их открытые и веселые сердца;

— моим друзьям из Израиля **Илье Апекишеву** и **Александре Александровой** за понимание того, что в жизни можно преодолеть любые трудности;

— моим родственникам в США, особенно **Менис Алене**, **Сереже** и **Анастасии**, и маминной подруге **Кузовлевой Марии Михайловне** за ее неподражаемое чувство юмора;

— моим тренерам по ай-ки-до **Александру Мельникову** и **Александру Савченко** и тренеру по теннису **Евгению Петрову** за развитие воли и самодисциплины;

Хочу выразить особую благодарность **Лидии Егоровой** и **Олегу Еремину** за неоценимую помощь и поддержку в этом и других проектах.

СОДЕРЖАНИЕ

Благодарности.	5
Глава 1. ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС	
1.1. Структура налогового кодекса Российской Федерации.	19
1.2. Внесение изменений в НК РФ	21
1.3. Базовые понятия, применяемые в НК РФ	22
1.4. Принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.	23
1.4.1. Критерии взаимозависимости	23
1.4.2. Условия для осуществления контроля за сделками между российскими лицами	25
1.4.3. Представление информации о контролируемых сделках.	26
1.4.4. Проверки сделок между взаимозависимыми лицами	27
1.4.5. Соглашение о ценообразовании.	29
1.4.6. Симметричные корректировки.	30
1.5. Иерархия нормативных актов в сфере налогообложения	30
Задачи	31
Глава 2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ	
2.1. Плательщики налога. Базовая схема расчета налога. Классификация доходов и расходов. Необлагаемые доходы и неучитываемые расходы	34
2.1.1. Плательщики налога на прибыль	34
2.1.2. Расчет налога на прибыль	35
2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов	38
2.1.4. Состав доходов и расходов от реализации	40
2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов	40
2.1.6. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль	43
2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль	45
2.2. Момент признания доходов. Кассовый метод и метод начисления. Определение суммы доходов от реализации	51
2.2.1. Методы признания доходов для целей налогообложения	51
2.2.2. Определение суммы доходов от реализации для целей налогообложения	56
2.3. Внереализационные доходы. Моменты признания. Определение налогооблагаемых сумм	57
2.3.1. Момент отражения внереализационных доходов для целей налогообложения	57
2.3.2. Определение суммы внереализационных доходов для целей налогообложения	59
2.4. Момент признания расходов. Кассовый метод и метод начисления. Прямые и косвенные расходы.	70
2.4.1. Момент признания расходов для целей налогообложения прибыли . .	70
2.4.2. Прямые и косвенные расходы	75

2.5. Материальные расходы, связанные с производством и реализацией	81
2.5.1. Состав материальных расходов.	81
2.5.2. Определение стоимости материально-производственных запасов . . .	81
2.6. Расходы на оплату труда	83
2.6.1. Состав расходов по оплате труда	83
2.6.2. Заработная плата	84
2.6.3. Премии, включаемые в расходы организации	86
2.6.4. Доплаты к заработной плате работников, уменьшающие налоговую базу	87
2.6.5. Включение в расходы оплаты вынужденных простоев	90
2.6.6. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск при увольнении сотрудника	91
2.6.7. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск, если трудовые отношения с работником продолжаются	92
2.6.8. Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штата).	92
2.6.9. Выплаты по гражданско-правовым договорам	96
2.6.10. Выплаты по договорам добровольного медицинского, пенсионного страхования и страхования жизни работников	97
2.6.11. Резервы на оплату отпусков	99
2.6.12. Компенсационные выплаты	100
2.7. Амортизация	101
2.7.1. Понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения .	101
2.7.2. Имущество, относящееся к амортизируемому, но не подлежащее амортизации в налоговом учете	106
2.7.3. Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете.	108
2.7.4. Изменение первоначальной стоимости амортизируемого имущества	110
2.7.5. Влияние переоценки основных средств на их стоимость в налоговом учете	112
2.7.6. Определение срока полезного использования амортизируемого имущества	112
2.7.7. Амортизационные группы и подгруппы	113
2.7.8. Начисление амортизации основных средств в налоговом учете	114
2.8. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией.	124
2.8.1. Состав прочих расходов	124
2.8.2. Расходы по аренде имущества	125
2.8.3. Юридические услуги	125
2.8.4. Консультационные, информационные, посреднические и аудиторские расходы.	126
2.8.5. Права на использование программ и баз данных для ЭВМ.	126
2.8.6. Расходы на имущественное страхование.	127
2.8.7. Таможенные пошлины, налоги и сборы, не включаемые в цену товаров	128

2.8.8. Расходы на рекламу	128
2.8.9. Нормативы по компенсациям за использование личного автомобиля (мотоцикла) для служебных поездок	130
2.8.10. Расходы, связанные с командировками	131
2.8.11. Представительские расходы	136
2.8.12. Расходы на подготовку и переподготовку кадров и оценку квалификации работников.	138
2.9. Внереализационные расходы.	139
2.9.1. Состав внереализационных расходов. Момент их признания для целей налогообложения.	139
2.9.2. Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам	140
2.9.3. Списание дебиторской задолженности.	141
2.10. Определение прибыли от реализации имущества	144
2.11. Уменьшение текущей прибыли на величину убытков прошлых лет. Инвестиционный налоговый вычет. Сроки представления отчетности и уплаты налога	147
2.11.1. Определение суммы убытка прошлых лет при расчете налогооблагаемой прибыли	147
2.11.2. Инвестиционный налоговый вычет	149
2.11.3. Представление налоговой декларации и уплата налога на прибыль	152
2.12. Налогообложение прибыли и доходов иностранных юридических лиц, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства	154
2.12.1. Понятие «постоянное представительство иностранного юридического лица».	154
2.12.2. Деятельность вспомогательного и подготовительного характера	156
2.12.3. Ситуации, в которых постоянное представительство не возникает	158
2.12.4. Зависимые агенты	159
2.12.5. Налогообложение постоянных представительств иностранных юридических лиц. Ставки налога на прибыль	160
2.12.6. Ставки налога. Уплата налога и сроки представления отчетности.	162
2.13. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц из источников в Российской Федерации в случаях, когда постоянное представительство в Российской Федерации не возникает.	163
2.13.1. Ставки налога для различных видов доходов иностранных организаций из источников в Российской Федерации	163
2.13.2. Порядок удержания налога и сроки его уплаты в бюджет. Случаи, в которых удержание налога не производится.	167
2.13.3. Использование международных договоров (соглашений) об избежании двойного налогообложения в целях снижения налога на доходы	168
2.13.4. Присвоение иностранным организациям статуса налоговых резидентов РФ.	169
Задачи	174

Глава 3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

3.1. Сущность НДС. Плательщики налога. Освобождение от НДС	188
3.1.1. Сущность налога на добавленную стоимость	188
3.1.2. Налоговый период по НДС. Сроки представления отчетности, уплаты и возмещения налога	190
3.1.3. Плательщики НДС	192
3.1.4. Получение права на освобождение от обязанностей плательщика НДС	192
3.1.5. Операции, освобождаемые от НДС	194
3.2. Определение места реализации товаров (работ, услуг) для целей НДС	196
3.2.1. Критерии определения места реализации для товаров	196
3.2.2 Критерии определения места реализации для услуг.	197
3.3. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: момент возникновения, ставки налога	200
3.3.1. Объект обложения НДС.	200
3.3.2. Момент возникновения «исходящего» НДС.	200
3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей.	201
3.3.4. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации	202
3.4. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: определение величины облагаемой реализации, уплата налога с авансов и с процентов по товарным кредитам и векселям.	203
3.4.1. Определение стоимости товаров (работ, услуг), реализованных в Российской Федерации, для целей расчета НДС	203
3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов	204
3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям	205
3.5. Вычеты «входящего» НДС. Общие правила	206
3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС.	206
3.5.2. Общие условия вычета «входящего» НДС	207
3.5.3. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов?	209
3.6. Вычеты «входящего» НДС в отдельных ситуациях	210
3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет.	210
3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне	211
3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг)	211
3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам	211
3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам.	212
3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами	212
3.6.7. Вычеты НДС при аренде муниципального или государственного имущества	213

3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований	213
3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками.	214
3.6.10. Вычеты «входящего» НДС по авансам, выданным поставщикам. . .	215
3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций	215
3.7. Восстановление «входящего» НДС, ранее принятого к вычету	218
3.7.1. Восстановление «входящего» НДС.	218
3.7.2. Порядок восстановления «входящего» НДС. Расчет суммы НДС к восстановлению	219
3.7.3. Восстановление «входящего» НДС по объектам недвижимости . . .	221
3.8. Нулевая ставка НДС. Экспортные операции	223
3.8.1. Экспорт. Общие положения.	223
3.8.2. Исчисление «исходящего» НДС по экспортным операциям	224
3.8.3. Документы, подтверждающие экспорт	225
3.8.4. Применение ставок 10 и 20% по неподтвержденному экспорту . . .	226
3.8.5. Вычет «входящего» НДС по экспортным операциям	226
3.8.6. Начисление пени на сумму НДС в результате неподтверждения экспорта	228
3.8.7. Экспорт работ (услуг)	229
3.9. Особые случаи исчисления НДС	230
3.9.1. Исчисление НДС при продаже имущества	230
3.9.2. Исчисление НДС при выполнении строительно-монтажных работ .	231
3.9.3. НДС при использовании произведенных товаров (работ, услуг) для собственных нужд предприятия, при раздаче товаров в рекламных целях.	233
3.9.4. Исчисление НДС при уступке права требования	234
3.9.5. Исчисление НДС при посреднических операциях	235
3.9.6. Исчисление НДС при импорте товаров	237
3.9.7. Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами.	239
3.10. Счета-фактуры	241
3.10.1. Обычные счета-фактуры.	241
3.10.2. Счета фактуры, используемые для оформления авансовых платежей	242
3.10.3. Корректировочные счета-фактуры.	244
Задачи	249

Глава 4. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

4.1. Экономическое содержание. Плательщики. налоговый и отчетный периоды. Ставки налога.	255
4.1.1. Понятие налога на доходы физических лиц	255
4.1.2. Налоговый период по НДФЛ.	256

4.1.3. Понятия «резидент» и «нерезидент»	257
4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ	259
4.2. Исчисление НДФЛ с доходов, облагаемых по базовой ставке 13%. Общие принципы.	260
4.3. Доходы, облагаемые по ставке 13%. Формы получения. Моменты признания в налоговых целях.	261
4.3.1. Состав обычных доходов, облагаемых по ставке 13%	261
4.3.2. Формы получения и даты признания доходов	262
4.4. Доходы, не подлежащие налогообложению. общая характеристика	265
4.4.1. Доходы, не подлежащие налогообложению. Общая характеристика .	265
4.4.2. Доходы, не подлежащие налогообложению. Компенсационные выплаты.	268
4.5. Стандартные налоговые вычеты. Условия применения	272
4.6. Социальные налоговые вычеты. Расходы граждан на благотворительность, обучение и лечение	274
4.6.1. Порядок социальных налоговых вычетов и порядок их предоставления	274
4.6.2. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на благотворительные цели	276
4.6.3. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на обучение самого налогоплательщика и его детей	277
4.6.4. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на лечение налогоплательщика, его супруги, детей и родителей.	279
4.6.5. Подробнее о социальном вычете по личным расходам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, добровольного пенсионного страхования и добровольного страхования жизни	280
4.6.6. Подробнее о социальном вычете по личным расходам граждан на независимую оценку своей квалификации	281
4.7. Имущественные вычеты, предоставляемые при продаже личного имущества и приобретении жилья	283
4.7.1. Имущественные налоговые вычеты	283
4.7.2. Порядок определения налогооблагаемого дохода при продаже имущества (текущие правила)	283
4.7.3. Новые правила для объектов недвижимости, приобретенных после 1 января 2016 года	287
4.7.4. Вычет на новое строительство (приобретение) жилья.	287
4.8. Профессиональные налоговые вычеты. условия их предоставления	292
4.8.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов	292
4.8.2. Вычеты по гражданско-правовым договорам	292
4.8.3. Вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям. . . .	293
4.8.4. Вычеты по авторским договорам и вознаграждениям, по договорам на создание (исполнение) произведений науки, литературы и искусства	294

4.9. Применение ставки 35%. Проценты по банковским вкладам.	
Материальная выгода по займам.	296
4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам	296
4.9.2. Исчисление налога с процентов по банковским вкладам	297
4.9.3. Исчисление налога с материальной выгоды по займам.	299
4.10. Налогообложение подарков, призов и материальной помощи	303
4.10.1. Налогообложение обычных подарков, полученных от организаций и предпринимателей	303
4.10.2. Налогообложение призов и выигрышей рекламного характера	305
4.10.3. Налогообложение материальной помощи и оплаты лекарств	305
4.11. Налогообложение страховых выплат	306
4.11.1. Обязательное страхование	306
4.11.2. Добровольное имущественное страхование.	306
4.11.3. Добровольное медицинское страхование	307
4.11.4. Негосударственное пенсионное обеспечение	308
4.11.5. Добровольное пенсионное страхование	309
4.11.6. Добровольное страхование жизни.	310
4.12. Налогообложение операций с ценными бумагами.	311
4.13. Исчисление налога с дивидендов	312
4.14. Налогообложение доходов нерезидентов.	
Избежание двойного налогообложения	313
4.14.1. Налогообложение доходов нерезидентов.	313
4.14.2. Избежание двойного налогообложения	314
4.15. Уплата НДФЛ индивидуальными предпринимателями	316
4.16. Удержание и уплата налога в бюджет. Налоговая декларация.	
Сведения от работодателей	318
4.16.1. Особенности исчисления и порядок уплаты налога в отношении отдельных видов доходов	318
4.16.2. Правила удержания и уплаты НДФЛ налоговыми агентами	319
4.16.3. Справки и сведения, представляемые налоговыми агентами.	321
4.16.4. Налоговая декларация. Сроки уплаты (возврата) НДФЛ.	322
4.17. Инвестиционные налоговые вычеты	324
4.17.1. Индивидуальные инвестиционные счета.	325
4.17.2. Первый тип (тип А) инвестиционного вычета	325
4.17.3. Второй тип (тип Б) инвестиционного вычета	327
4.17.4. Инвестиционный вычет, связанный с реализацией ценных бумаг.	328
Ответы на контрольные вопросы	329
Задачи	331
Глава 5. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ	
5.1. Виды страховых взносов. Плательщики страховых взносов	338
5.1.1. Виды страховых взносов	338
5.1.2. Плательщики страховых взносов	339

5.1.3. Особенности начисления взносов на выплаты иностранным гражданам	341
5.2. Объект обложения страховыми взносами у работодателей. База для начисления и тарифы страховых взносов для работодателей.	342
5.2.1. Объект обложения страховыми взносами у работодателей	342
5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению страховыми взносами	343
5.2.3. Порядок расчета базы по страховым взносам для работодателей . . .	346
5.2.4. Тарифы и расчет страховых взносов работодателями	347
5.3. Сроки уплаты и предоставление отчетности по страховым взносам работодателями.	349
5.3.1. Расчетный и отчетный периоды. Сроки предоставления отчетности	349
5.3.2. Порядок исчисления и сроки уплаты страховых взносов	350
5.3.3. Исчисление и уплата страховых взносов филиалами юридических лиц.	352
5.4. Выплаты по авторским договорам. Определение базы для начисления страховых взносов.	353
5.5. Исчисление и уплата страховых взносов индивидуальными предпринимателями и приравненными к ним лицами	354
5.5.1. Тарифы страховых взносов для индивидуальных предпринимателей. .	354
5.5.2. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями	357
5.6. Разграничение полномочий между ФНС России и государственными внебюджетными фондами по администрированию страховых взносов	358
Задачи	359
Глава 6. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	
6.1. Налог на имущество организаций	363
6.1.1. Плательщики налога на имущество организаций	363
6.1.2. Объекты налогообложения, порядок расчета налога	364
6.2. Транспортный налог.	368
6.2.1. Плательщики транспортного налога.	368
6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом	368
6.2.3. Расчет транспортного налога	369
6.2.4. Порядок уплаты транспортного налога.	371
6.3. Упрощенная система налогообложения.	372
6.3.1. Понятие упрощенной системы налогообложения.	372
6.3.2. Порядок перехода к упрощенной системе налогообложения	374
6.3.3. Объекты налогообложения.	376
6.3.4. Определение доходов и расходов при применении упрощенной системы налогообложения.	376
6.3.5. Расчет единого налога	379
6.3.6. Патентная система налогообложения	381
6.3.7. Сроки уплаты единого налога	383

6.4. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	385
6.4.1. Сущность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)	385
6.4.2. Виды предпринимательской деятельности, подлежащие обложению ЕНВД	388
6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода.	390
6.4.4. Применение поправочных коэффициентов	393
6.4.5. Порядок уплаты единого налога.	394
Задачи	395
 Глава 7. УЧЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК РЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ	
7.1. Постановка на учет в налоговых органах	400
7.1.1. Порядок учета юридических и физических лиц в налоговых органах	400
7.1.2. Идентификационный номер налогоплательщика	402
7.1.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах	403
7.2. Налоговые декларации: представление, исправления	403
7.2.1. Представление налоговой декларации	403
7.2.2. Внесение исправлений в налоговые декларации.	405
7.2.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков подачи налоговых деклараций	407
7.2.4. Налоговые санкции за нарушение правил учета доходов и расходов	408
7.3. Уплата и возврат налога.	409
7.3.1. Прекращение обязанности по уплате налога	409
7.3.2. Налоговые санкции за неуплату (неудержание, неперечисление налога)	410
7.3.3. Взыскание пени за просрочку уплаты налога	411
7.3.4. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога	413
7.4. Налоговые проверки. порядок Взыскания налогов, пеней и штрафов	414
7.4.1. Камеральные налоговые проверки	414
7.4.2. Выездные налоговые проверки.	417
7.4.3. Действия налоговых органов в ходе выездных налоговых проверок	419
7.4.4. Оформление результатов налоговых проверок и принятие решения по ним	420
7.4.5. Взыскание налоговых санкций	425
7.4.6. Срок давности привлечения к ответственности	426
7.4.7. Санкции за нарушение требований, установленных НК РФ в отношении налоговых проверок	426

7.5. Порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц	428
Задачи	430
Глава 8. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И ОПТИМИЗАЦИЯ. ОФШОРНЫЙ БИЗНЕС	
8.1. Сущность и общая характеристика методов налоговой оптимизации	434
8.1.1. Оптимизация налогообложения	434
8.1.2. Методы оптимизации налогообложения	435
8.2. Учетная политика организации для целей налогообложения	436
8.2.1. Трудности формирования правильной учетной политики	436
8.2.2. Выбор метода определения доходов и расходов	437
8.2.3. Перечень прямых расходов и порядок их распределения на остатки незавершенного производства	438
8.2.4. Выбор способа начисления амортизации, закрепление права списывать до 30% первоначальной стоимости основных средств и применять повышающие коэффициенты	440
8.2.5. Выбор метода списания сырья, материалов, покупных товаров	441
8.2.6. Создание различных резервов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль	441
8.2.7. Порядок распределения налога между обособленными подразделениями	442
8.2.8. Пример учетной политики организации в целях налогообложения	444
8.3. Некоторые способы оптимизации налога на прибыль	446
8.3.1. Реализация продукции (товаров) через организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения	446
8.3.2. Перенесение прибыли в организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения, через договоры на оказание услуг	447
8.3.3. Присоединение убыточной организации	448
8.3.4. Создание консолидированной группы налогоплательщиков	449
8.3.5. Критерии отбора налогоплательщиков на проведение выездных налоговых проверок	454
8.3.6. Новая статья 54.1 НК РФ, направленная против уклонения от уплаты налога	456
8.3.7. Следственный комитет и ФНС усиливают сотрудничество в борьбе с налоговыми схемами	457
8.3.8. Борьба ФНС РФ со схемами по дроблению бизнеса	462
8.4. Офшорный бизнес	465
8.4.1. Что такое офшор и зачем его регистрировать?	465
8.4.2. Характерные черты офшорных компаний	468
8.4.3. Офшорная география	472
8.4.4. Выбор банка для хранения средств офшорной компании и личных сбережений ее владельца	474
8.4.5. Как выбирать местоположение офшора	476

8.4.6. Как поставить задачу по разработке офшорной схемы перед консультантами	477
8.4.7. Антиофшорное регулирование	479
8.4.8. Некоторые любопытные события 2018 года	483
Задачи	492
Глава 9. АНТИОФШОРНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В РОССИИ. НОВЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К РАСКРЫТИЮ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ РОССИЙСКИХ ГРАЖДАН В ИНОСТРАННЫХ БАНКАХ	
9.1. Основная цель антиофшорного Закона и иллюстрация его действия	494
9.2. Что такое «контролируемая иностранная компания» и кто признается «контролирующими лицами» иностранных компаний?	495
9.3. Как определяется прибыль контролируемой иностранной компании?	500
9.3.1. Классификация доходов, включаемых в прибыль контролируемой иностранной компании	500
9.3.2. Два метода определения прибыли контролируемой иностранной компании.	502
9.3.3. Корректировки размера прибыли контролируемой иностранной компании, исчисленной по правилам иностранного государства	503
9.3.4. Минимальный размер прибыли от контролируемых иностранных компаний, учитываемый при налогообложении в РФ	505
9.3.5. Распределение прибыли контролируемой иностранной компании между российскими контролирующими лицами.	505
9.3.6. Зачет суммы налога, уплаченного за границей контролируемой иностранной компанией	507
9.3.7. Налогообложение имущества, полученного при ликвидации иностранной организации	508
9.4. В каких случаях прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения?	509
9.5. О чем, в какой форме и в какие сроки налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы в связи с принятием антиофшорного Закона?	515
9.5.1. О чем налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы?	515
9.5.2. В какой форме производится уведомление налоговых органов?	516
9.5.3. В какой форме производится уведомление налоговых органов?	518
9.5.4. Признание налогоплательщика, не направившего уведомление, контролирующим лицом иностранной организации.	519
9.6. Ответственность за нарушение антиофшорного законодательства	520
9.6.1. Налоговые штрафы и санкции за нарушение антиофшорного законодательства	520
9.7. Влияние антиофшорного закона на соглашения об избежании двойного налогообложения	522
9.8. Требования к раскрытию операций по счетам российских граждан в иностранных банках	526

**Глава 10. АМНИСТИЯ КАПИТАЛА 2018–2019:
СРОКИ, ГАРАНТИИ, РИСКИ**

10.1. Краткая история вопроса	530
10.2. Преимущества амнистии капиталов	531
10.3. Нормативная база	531
10.4. Сроки проведения второй амнистии капиталов	532
10.5. Основные отличия второй амнистии от первой амнистии капиталов.	532
10.6. Что можно задекларировать в специальной декларации?	533
10.7. Вопросы декларирования зарубежных банковских счетов	533
10.8 Амнистия и контролируемые иностранные компании (КИК)	535
10.9 Безналоговая ликвидация КИК в рамках ст. 217 НК РФ	535
10.9.1. Гарантии, связанные с КИК (в случае безналоговой ликвидации КИК):	536
10.9.2. Порядок учета расходов при реализации имущества (имущественных прав), включая ЦБ, полученного от номинального владельца	537
10.10 Недвижимое имущество, транспортные средства и имущественные права	537
10.11 Прочие особенности амнистии	538
Ответы на задачи	539
Глава 1	539
Глава 2	541
Глава 3	556
Глава 4	562
Глава 5	571
Глава 6	574
Глава 7	578
Глава 8	583
Изменения в налоговом законодательстве на 1 января 2019 г., по сравнению с 1 января 2018 г.	586

ОТ АВТОРА

Дорогой читатель!

С удовольствием представляю вам полную версию своего авторского курса по налогообложению, сочетающего максимальную доступность изложения материалов с полнотой их охвата.

Моими основными задачами было максимально просто и доходчиво объяснить вам правила расчета и оптимизации налогов и сделать чтение книги увлекательным и приятным.

Как использовать эту книгу с максимальной пользой для вас?

Все зависит от текущего уровня ваших знаний по предмету и задач, которые вы ставите перед собой.

Если вы новичок в налогообложении, то начинайте чтение с первой главы и затем переходите к главам, нужным вам. В начале каждой главы вы найдете подробное объяснение «формулы» рассмотренного в ней налога, далее разбираются все ее составляющие. Понятный язык и многочисленные примеры позволят вам быстро двигаться вперед в освоении материала.

Если вы уже знакомы с предметом, то используйте книгу как универсальный справочник по налогообложению. Обратите внимание на подробное оглавление. Всего за несколько секунд вы сможете понять последовательность изложения материала по каждому конкретному налогу и найти нужную вам информацию.

Я желаю вам приятного чтения и буду рад отзывам, присланным вами на адрес **ss.molchanov@gmail.com**.

Информацию о других моих книгах по налогообложению, бухгалтерскому и управленческому учету вы сможете найти в Интернете на сайте **www.molchanov.biz**.

С уважением,

Сергей Молчанов

ГЛАВА 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 разделе V.1 НК РФ.

1.1. СТРУКТУРА НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Налоговый кодекс РФ (НК РФ) состоит из двух частей. Часть 1 регулирует общие вопросы налогообложения, часть 2 — правила исчисления отдельных налогов.

Часть первая 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 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».

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.

Пример 1.1. Вступление в силу изменений НК РФ

Предположим, что 5 декабря 2019 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 2021 г., поскольку налоговым периодом для этого налога является год.

Таким образом, чтобы ставка налога была повышена в 2020 г., соответствующий закон должен быть опубликован до 30 ноября 2019 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.

Пример 1.2. Вступление в силу изменений НК РФ

Предположим, что 1 июля 2019 г. опубликован закон г. Москвы, вводящий в столице новый сбор. Этот закон не может вступить в силу ранее 1 января 2020 г.

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);

ГЛАВА 2

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания налога на прибыль.
2. Научить вас правильно рассчитывать величину доходов, облагаемых налогом.
3. Дать вам представление о расходах, которые полностью (или частично) не учитываются при налогообложении прибыли.
4. Объяснить вам правила расчета налога в особых случаях.

2.1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА. БАЗОВАЯ СХЕМА РАСЧЕТА НАЛОГА. КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ. НЕОБЛАГАЕМЫЕ ДОХОДЫ И НЕУЧИТЫВАЕМЫЕ РАСХОДЫ

2.1.1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Налог на прибыль уплачивают две группы налогоплательщиков (**ст. 246 НК РФ**):

- российские организации (т. е. юридические лица¹);
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы из источников в Российской Федерации (подробнее см. **раздел 2.12**).

От налога на прибыль освобождаются организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) по отдельным видам деятельности. В последнем случае освобождение от налога на прибыль предоставляется только в отношении прибыли от деятельности, облагаемой ЕНВД (подробнее см. **главу 6**).

Пример 2.1. Плательщики налога на прибыль

ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года. ЗАО освобождается от налога на прибыль

¹ С 1 января 2015 г. к российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном статьей **246.2 НК РФ** (подробнее см. п. **2.13.4**).

по всем видам своей деятельности начиная с 1 января текущего года и до окончания применения упрощенной системы налогообложения.

2. ЗАО «Кот и Пес» оказывает ветеринарные услуги и организует выставки собак и кошек элитных пород. С 1 января текущего года ЗАО было переведено на уплату ЕНВД в отношении доходов, полученных от оказания ветеринарных услуг. Прибыль от организации выставок по-прежнему облагается налогом на прибыль.

3. Юридическая фирма «Барабас и Партнеры», зарегистрированная в Италии, открыла свое представительство в Москве, которое оказывает юридические и консультационные услуги за плату. Прибыль московского представительства подлежит налогообложению с учетом особенностей, установленных ст. 306 и 307 НК РФ, а также положений договора об избежании двойного налогообложения, заключенного между Российской Федерацией и Италией.

4. Английская фирма «Ричард и Ким Лтд» зарегистрировала в Москве 100%-ное дочернее предприятие ЗАО «Ричард». Дивиденды, выплачиваемые ЗАО «Ричард» английской фирме, являются для последней доходами из источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом на прибыль с учетом положений ст. 309–311 НК РФ и соглашения между Великобританией и Российской Федерацией об избежании двойного налогообложения (подробнее см. раздел 2.11).

5. Рома Пончиков зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя. Доходы Ромы не подлежат обложению налогом на прибыль, поскольку он не является юридическим лицом (организацией).

2.1.2. РАСЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Базовая схема расчета налога на прибыль представлена на схеме 2.1.

Кратко охарактеризуем каждый элемент схемы.

1. Налогооблагаемые доходы организации за текущий год.

Сюда включаются все доходы, полученные организацией в текущем году, которые входят в облагаемую базу по налогу на прибыль согласно положениям главы 25 «Налог на прибыль» НК РФ. В первую очередь это выручка от реализации товаров (работ, услуг).

2. Вычитаемые расходы организации за текущий год.

Сюда включаются только расходы, понесенные организацией в текущем году, которые, согласно положениям главы 25 НК РФ, принимаются для целей налогообложения.

Учет доходов и расходов по правилам, установленным главы 25 НК РФ (которые могут отличаться от правил бухгалтерского учета), называется **налоговым учетом**. Налоговый учет ведется **только для налога на прибыль**. Остальные налоги рассчитываются по данным **бухгалтерского учета**.

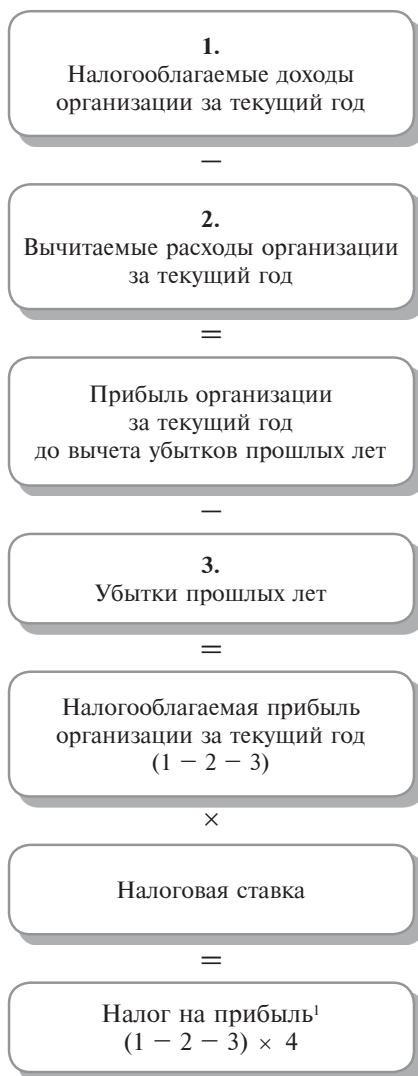


Схема 2.1. Базовая схема расчета налога на прибыль

3. Убытки прошлых лет.

Убыток — это превышение расходов над доходами. Глава 25 НК РФ позволяет организации уменьшать прибыль текущего года на сумму ранее понесенных убытков по данным налогового учета.

До 1 января 2017 года размер переносимого убытка прошлых лет не был ограничен (естественно, он не мог быть больше те-

¹ С 1 января 2018 года налог на прибыль может быть уменьшен на сумму инвестиционного налогового вычета. Подробнее — см. п. 2.11.2.

кущей прибыли организации). С **1 января 2017 года** размер переносимого убытка по налогу на прибыль временно ограничивается, а именно: в отчетные и налоговые периоды с **1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года** базу нельзя уменьшать на сумму убытков прошлых периодов больше, чем на **50%** (**п. 2.1 ст. 283 НК РФ**)¹. Данное изменение касается убытков, понесенных за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2007 года.

Одновременно с **1 января 2017 года** снимается ранее действовавшее 10-летнее ограничение на перенос убытков прошлых лет. Сумму убытка можно переносить **на все последующие годы**, а не только в течение 10 лет, как ранее (**п. 2 ст. 283 НК РФ**). Новшество также касается убытков, понесенных за налоговые периоды, начинающиеся с **1 января 2007 года**.

4. Ставка налога.

Базовая ставка налога равна **20%**. Она состоит из **федеральной (3%)** и **региональной (17%)** частей (**ст. 284 НК РФ**).²

Федеральная часть ставки является фиксированной и не может быть понижена.

Размер ставки, по которой налог зачисляется в бюджет субъектов Российской Федерации, может быть понижен этими субъектами в законодательном порядке. При этом минимальная региональная ставка не может быть установлена на уровне ниже **12,5%** (до 01.01.2017 г. — 13,5%).

Таким образом, общая **минимально возможная** ставка налога на прибыль на территории Российской Федерации составляет **15,5%** (3% + 12,5%).

Для организаций, осуществляющих образовательную или медицинскую деятельность, предусмотрено применение нулевой ставки по налогу на прибыль (**п. 1.1 ст. 284 НК РФ**). При этом данные организации обязаны соблюдать ряд условий, установленных **ст. 284.1 НК РФ**.

Налоговым периодом по налогу на прибыль является **календарный год**. Это значит, что все доходы и расходы организации определяются в целом за год нарастающим итогом.

Отчетными периодами по налогу может быть **квартал** или **месяц** в зависимости от выбора конкретного плательщика. Например, если в качестве отчетного периода выбран квартал, то отчетность по налогу представляется ежеквартально, причем данные определяются нарастающим итогом с начала года.

¹ Это ограничение не затрагивает базу, к которой применяются некоторые специальные ставки по налогу на прибыль. Например, ставки для организаций — участников региональных инвестиционных проектов.

² До **01.01.2017 г.** федеральная часть составляла **2%**, региональная — **18%**.

Теперь рассмотрим порядок расчета налога на элементарном **примере 2.2**. Обратите внимание на то, что все суммы указаны в нем без налога на добавленную стоимость (НДС). НДС является самостоятельным налогом, уплачивается на основании отдельной декларации и не оказывает в рассматриваемом случае никакого влияния на налог на прибыль.

Пример 2.2. Базовая схема расчета налога на прибыль	
ЗАО «Винни-Пятачок» занимается продажей меда, который закупается на пасаках Алтайского края. Выручка от продажи меда в текущем году составила 1 000 000 руб. Себестоимость проданного меда — 500 000 руб. Расходы ЗАО включают в себя: зарплату персонала и начисленные на нее страховые взносы во внебюджетные фонды (далее — страховые взносы) — 100 000 руб.; плату за аренду торговых помещений — 200 000 руб. В прошлом году ЗАО получило налоговый убыток в сумме 40 000 руб.	
Ставка налога на прибыль равна 20%. Расчет налога на прибыль ЗАО «Винни-Пятачок», руб.:	
Доходы от продажи меда	1 000 000
Минус расходы:	
себестоимость меда	(500 000)
зарплата работников	(100 000)
аренда помещения	(200 000)
Итого прибыль	200 000
Минус убыток прошлого года	(40 000)
Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка	160 000
Налог на прибыль по ставке 20%	32 000
В данном случае установлена максимальная ставка налога — 20%. Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 4800 руб. (160 000 руб. × 3%) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 27 200 руб. (160 000 руб. × 17%). Всего — 32 000 руб.	

2.1.3. ПРИНЦИПЫ КЛАССИФИКАЦИИ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Согласно положениям главы 25 НК РФ, все доходы и расходы организации классифицируются на две большие группы:

- доходы и расходы, **связанные с реализацией** товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных;
- **внереализационные** доходы и расходы.

Различия между этими двумя группами покажем на **примере 2.3.**

Пример 2.3. Доходы и расходы, связанные с реализацией.
Внереализационные доходы и расходы

ЗАО «Пончик» занимается изготовлением и продажей пончиков. Данные о финансовых результатах ЗАО за текущий год приведены ниже. Все суммы показаны без НДС, который уплачивается на основании отдельной декларации и не оказывает в рассматриваемом случае никакого влияния на налог на прибыль.

Было продано пончиков на сумму 1 000 000 руб.

На производство этих пончиков было израсходовано муки, масла и прочих материалов на сумму 200 000 руб. ЗАО дополнительно пришлось заплатить своим поставщикам штраф в размере 10 000 руб. за несвоевременную оплату приобретенных материалов.

Работникам предприятия была начислена зарплата — 300 000 руб. Дополнительно на зарплату были начислены страховые взносы — 78 000 руб.

Амортизация (износ) оборудования по производству пончиков составила 122 000 руб.

Расходы по аренде производственного помещения — 130 000 руб.

Также было получено 50 000 руб. в виде банковских процентов от размещения своих свободных средств на банковском депозите.

В прошлом году ЗАО «Пончик» получило 100 000 руб. убытка по данным налоговой декларации.

Ставка налога на прибыль составляет 20%.

Расчет налога на прибыль ЗАО «Пончик», руб.:

1. Доходы от реализации	1 000 000
2. Минус расходы, связанные с реализацией:	
стоимость материалов	(200 000)
зарплата работникам	(300 000)
страховые взносы на зарплату	(78 000)
амортизация оборудования	(122 000)
аренда помещения	(130 000)
3. Итого прибыль от реализации (1–2)	170 000
4. Плюс доходы, не связанные с реализацией пончиков (внереализационные доходы):	
проценты по депозиту	50 000
5. Минус расходы, не связанные с реализацией пончиков (внереализационные расходы):	
штраф поставщикам	(10 000)
6. Итого прибыль от внереализационных операций (4–5)	40 000

7. Прибыль текущего года (3 + 6)	210 000
8. Минус убыток прошлого года	(100 000)
9. Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка (7 – 8)	110 000
10. Налог на прибыль по ставке 20%	22 000

2.1.4. СОСТАВ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ

В примере 2.3 в состав доходов от реализации вошла **выручка от продаж** пончиков.

А в состав **расходов, связанных с производством и реализацией**, вошли:

- стоимость материалов (или **материальные расходы, ст. 254 НК РФ**);
- зарплата работникам (или **расходы на оплату труда, ст. 255 НК РФ**);
- **амортизация** оборудования (начисленная по правилам, указанным в **ст. 256–259 НК РФ**);
- страховые взносы и расходы по аренде помещения (или **прочие расходы, ст. 264 НК РФ**).

Общим признаком этих доходов и расходов является то, что они **непосредственно** связаны с деятельностью предприятия.

Все вышеуказанные виды доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

2.1.5. СОСТАВ ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

В примере 2.3 в состав **внеереализационных доходов** вошли проценты по депозиту. Почему? Потому что они прямо не связаны с процессом продаж. Можно сказать, что это «пассивные» доходы, которые не зависят от основной деятельности предприятия (хорошо или плохо идет дело, а проценты по депозиту будут начисляться).

В состав **внеереализационных расходов** в примере 2.3 были включены расходы по оплате штрафа поставщику. Почему? Потому что при нормальном функционировании предприятия вполне можно было бы обойтись и без штрафа и этот расход, будучи обоснованным, тем не менее не является необходимым для процесса производства.

Статья 250 «Внеереализационные доходы» НК РФ содержит их перечень, в который, в частности, входят:

- доходы от долевого участия в других организациях;
- положительные курсовые разницы от переоценки валютных ценностей организации (за исключением выданных/полученных авансов и ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- признанные должниками или подлежащие уплате должниками по решению суда суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба;
- доходы от сдачи имущества в аренду, если такие доходы не относятся к основной деятельности налогоплательщика;
- проценты по кредитам и депозитам, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- суммы восстановленных резервов, расходы на формирование которых были ранее учтены в целях налогообложения;
- стоимость безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) (за исключением некоторых случаев);
- суммы кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

Статья 265 «Внереализационные расходы» НК РФ содержит перечень этих расходов, среди которых отметим:

- проценты по долговым обязательствам любого вида, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки валютных ценностей (за исключением выданных/полученных авансов и ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- расходы по формированию резерва сомнительных долгов (для налогоплательщиков, применяющих метод начисления);
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;
- штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде¹;

¹ Если не определен точный период возникновения таких убытков.

- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;
- убытки по сделкам уступки права требования;
- недостатки материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Основные виды внереализационных доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

Важнейшие промежуточные выводы:

1. **Налогооблагаемая прибыль** представляет собой разницу между доходами и расходами, учитываемыми для целей налогообложения, уменьшенную на величину налоговых убытков прошлых лет. Налогооблагаемая прибыль определяется в целом за календарный год (**налоговый период** по данному налогу). Отчетность по налогу представляется ежеквартально или ежемесячно (**отчетные периоды** по налогу).
2. Все доходы и расходы, учитываемые в целях налога на прибыль, делятся на **две группы**:
 - **доходы и расходы, связанные с реализацией;**
 - **внереализационные доходы и расходы.**
3. **Доходы, связанные с реализацией**, представляют собой выручку от продажи товаров (работ, услуг) как собственного производства (например, пончиков — см. **пример 2.3**), так и ранее приобретенных (например, меда — см. **пример 2.2**).
4. **Расходы, связанные с реализацией**, подразделяются на **четыре** большие группы:
 - **материальные расходы** (например, мука для пончиков или стоимость закупок меда);
 - **расходы на оплату труда** (например, зарплата повару);
 - **амортизация** (например, износ печи для выпекания пончиков);
 - **прочие расходы** (например, расходы по аренде офиса).
5. **Внереализационные доходы и расходы** непосредственно не связаны с процессом продаж или производства и часто имеют «пассивный» характер, т. е. возникают сами по себе (например, проценты, полученные или уплаченные, положительные или отрицательные курсовые разницы и т. д.).
6. Учет доходов и расходов по правилам, установленным **главой 25 НК РФ** (которые могут отличаться от правил бухгалтерского учета), называется **налоговым учетом**.

Вид расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
Отрицательные суммовые разницы	У продавца — дата погашения дебиторской задолженности покупателем (в случае предварительной оплаты, полученной от покупателя, — дата реализации товаров, работ, услуг) У покупателя — дата погашения задолженности перед продавцом (в случае предварительной оплаты, сделанной продавцу, — дата приобретения товаров, работ, услуг)
Отрицательные курсовые разницы от переоценки обязательств и требований, а также имущества в виде валютных ценностей	Наиболее ранняя дата из двух: • дата совершения операции в иностранной валюте; • последнее число отчетного (налогового) периода

Пример 2.30. Дата признания прочих и внереализационных расходов в целях налогообложения прибыли

Отчетный период по налогу на прибыль для ЗАО «Пончик» — месяц.

1. В январе текущего года ЗАО «Пончик» получило счет за аренду офиса за I квартал текущего года. Сумма счета — 3 600 000 руб. (в том числе НДС — 600 000 руб.).

ЗАО признает 1 000 000 руб. расходов по аренде ежемесячно (на последнее число каждого месяца).

2. ЗАО «Пончик» ежемесячно начисляет бухгалтеру компенсацию за использование личного автомобиля для служебных поездок. Выплата производится один раз в квартал. Расход признается на дату выплаты, т. е. в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была произведена выплата (данный расход признается в пределах установленного норматива).
3. 20 января текущего года ЗАО «Пончик» выдало под отчет своему менеджеру Виталию Мещерякову 100 000 руб. на командировочные расходы. Командировка имела место в феврале текущего года. Авансовый отчет был представлен Виталием 1 марта. Командировочные расходы признаются в целях обложения налогом на прибыль в марте.
4. 1 февраля текущего года ЗАО «Пончик» получило кредит в банке. Проценты по кредиту уплачиваются один раз в три месяца начиная с 1 мая. ЗАО «Пончик» включает в расходы по налогу на прибыль начисленные проценты ежемесячно нарастающим итогом (с учетом ограничений, установленных НК РФ).

2.4.2. ПРЯМЫЕ И КОСВЕННЫЕ РАСХОДЫ

Разделение расходов на прямые и косвенные важно только для налогоплательщиков, которые используют **метод начисления** по налогу на прибыль.

Причина такого разделения заключается в следующем:

- расходы, которые признаются **косвенными**, уменьшают налоговую базу по налогу **в полных суммах**;
- **прямые** расходы лишь **частично** уменьшают налоговую базу по налогу по причинам, которые будут рассмотрены далее.

Состав прямых расходов различен для производственных и торговых организаций.

Прямые расходы в торговых организациях

Статья 320 НК РФ относит к прямым расходам торговой организации следующие расходы:

- стоимость приобретения товаров;
- расходы по доставке приобретенных товаров (если эти расходы не включены в цену приобретения).

Эти расходы распределяются между стоимостью проданных товаров и остатками непроданных товаров на складах. Налоговая база по налогу на прибыль уменьшается только на стоимость проданных товаров.

Пример 2.31. Распределение прямых расходов в торговых организациях

ЗАО «Пончик» занимается продажей двух видов пончиков — «Толстяк» и «Диетический». Пончик «Толстяк» ЗАО «Пончик» производит самостоятельно. Пончик «Диетический» закупается на другом предприятии и перепродается.

Данные о финансовых результатах фирмы за отчетный период по реализации пончиков «Диетический» приведены ниже (без НДС).

Продано пончиков «Диетический» на сумму 1 000 000 руб.

Стоимость всех приобретенных пончиков этого вида 600 000 руб. Дополнительно фирма уплатила 50 000 руб. за их доставку на свой склад. По состоянию на конец года 10% пончиков остались непроданными.

Работникам, занятым на продажах пончиков «Диетический», была начислена зарплата — 200 000 руб. На эту зарплату были начислены страховые взносы — 78 000 руб. Амортизация (износ) торгового оборудования составила 62 000 руб.

К прямым расходам относится стоимость приобретения пончиков и расходы по их доставке. Эти расходы уменьшают прибыль только в части проданных товаров (90%). Остальные расходы являются **косвенными** и уменьшают прибыль в полных суммах.

Расчет налогооблагаемой прибыли от продаж пончиков «Диетический», руб.:

Выручка от перепродажи пончиков «Диетический»	1 000 000
Минус прямые расходы:	
стоимость приобретения ($600\,000 \times 90\%$)	(540 000)
транспортные расходы ($50\,000 \times 90\%$)	(45 000)

<i>Минус косвенные расходы:</i>	
<i>зарплата работникам</i>	<i>(200 000)</i>
<i>страховые взносы на зарплату работникам</i>	<i>(78 000)</i>
<i>амортизация торгового оборудования</i>	<i>(62 000)</i>
<i>Итого налогооблагаемая прибыль</i>	<i>75 000</i>

Если товары приобретаются партиями и цена единицы товара каждой партии разная, то списание производится по одному из четырех указанных ниже методов, который должен быть закреплен в учетной политике организации в целях налогообложения:

- 1) по стоимости единиц запасов;
- 2) по стоимости **первых** по времени приобретений (**ФИФО**);
- 3) по стоимости **последних** по времени приобретений (**ЛИФО**)¹. Этот метод был разрешен в налоговом учете только до **01.01.2015 г.**
- 4) по **средней** стоимости.

Первый из указанных выше методов применяется при торговле дорогими «штучными» товарами (например, при продаже дорогих ювелирных украшений или элитных часов). На расходы списывается стоимость именно тех единиц товаров, которые были проданы. Стоимость остальных показывается в остатке непроданных товаров и налоговую базу по налогу не уменьшает.

Пример 2.32. Метод списания затрат по стоимости каждой единицы

Магазин по продаже элитных наручных часов приобрел 50 различных моделей часов. В текущем периоде реализовано 12 моделей. Себестоимость проданных товаров будет равна сумме затрат по приобретению именно этих 12 моделей. Стоимость непроданных часов не окажет влияния на налог на прибыль.

Применение остальных трех методов (**ФИФО, ЛИФО, средней стоимости**) покажем на следующем примере.

Пример 2.33. Методы ФИФО, ЛИФО, средней стоимости

ЗАО «Пончик» купило в январе текущего года три партии пончиков «Диетический» по 10 000 штук в каждой (остатков непроданных товаров на 1 января нет).

Первая партия пончиков приобретена 10 января за 35 000 руб.; вторая — 18 января за 36 000 руб.; третья — 22 января за 39 000 руб. Все суммы показаны без НДС.

¹ Применение метода ЛИФО запрещено в бухгалтерском учете с 1 января 2008 г.

Всего было продано 25 000 штук пончиков.

При использовании метода ФИФО в январе подразумевается, что на расходы в первую очередь списывается стоимость самых «старых» пончиков, а именно:

- 10 000 шт. из первой партии стоимостью 35 000 руб.;
- 10 000 шт. из второй партии стоимостью 36 000 руб.;
- 5000 шт. из третьей партии стоимостью 19 500 руб.
(39 000 руб. : 10 000 шт. × 5000 шт.).

Общая стоимость проданных пончиков, рассчитанная по методу ФИФО, составит:

- 35 000 руб. + 36 000 руб. + 19 500 руб. = 90 500 руб.

При использовании метода ЛИФО бухгалтеру необходимо в первую очередь списать на расходы стоимость последних партий:

- 10 000 шт. из последней партии стоимостью 39 000 руб.;
- 5000 шт. из первой партии стоимостью 17 500 руб.
(35 000 руб. : 10 000 шт. × 5000 шт.).

Общая стоимость проданных пончиков, рассчитанная по методу ЛИФО, разрешенному до 01.01.2015, составит:

- 39 000 руб. + 36 000 руб. + 17 500 руб. = 92 500 руб.

Таким образом, метод ЛИФО дает более высокую стоимость списанных товаров и более низкую стоимость остатка.

Определим среднюю себестоимость одного пончика.

(35 000 руб. + 36 000 руб. + 39 000 руб.) : (10 000 шт. + 10 000 шт. + 10 000 шт.) = 110 000 руб. : 30 000 шт. = 3 руб. 67 коп. за 1 шт.

Стоимость проданных пончиков, рассчитанная по методу средней стоимости, составит: 3 руб. 67 коп. × 25 000 шт. = 91 750 руб.

Прямые расходы в производственных организациях

Согласно **ст. 318 НК РФ**, к прямым расходам производственной организации могут быть, в частности, отнесены следующие расходы:

- стоимость производственного сырья и материалов, а также производственных комплектующих изделий и (или) полуфабрикатов;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- суммы страховых взносов во внебюджетные фонды, начисленные на суммы оплаты труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Расходы на единовременное списание до 30% (10%) стоимости основных средств рассматриваются НК РФ в качестве косвенных (с. 272 НК РФ).

Конкретный состав прямых расходов определяется производственной организацией самостоятельно и закрепляется в ее учетной политике для целей налогообложения.

Эти расходы делятся между стоимостью проданной готовой продукции и остатками непроданной продукции на складах, а также затрат незавершенного производства в соответствии с положениями **ст. 319 НК РФ**.

Налоговая база по налогу на прибыль уменьшается только на стоимость проданной готовой продукции.

Пример 2.34. *Распределение прямых расходов в производственных организациях*

ЗАО «Пончик» занимается продажей двух видов пончиков — «Толстяк» и «Диетический». **Пончик «Толстяк» ЗАО «Пончик» производит самостоятельно.** Пончик «Диетический» закупается на другом предприятии и перепродается.

Данные о финансовых результатах фирмы за отчетный период по реализации пончиков «Толстяк» приведены ниже (без НДС).

Всего было продано 80% произведенных пончиков «Толстяк» на сумму 500 000 руб.

На производство пончиков «Толстяк» было израсходовано муки, масла и прочих материалов на сумму 200 000 руб. ЗАО дополнительно пришлось уплатить своим поставщикам штраф в размере 10 000 руб. за несвоевременную оплату приобретенных материалов.

Работникам, занятым в производстве пончиков «Толстяк», была начислена зарплата — 100 000 руб. На эту зарплату был начислены страховые взносы — 30 000 руб. Амортизация (износ) оборудования по производству пончиков составила 120 000 руб. Амортизация исключившего патента на изготовление пончиков составила 48 000 руб.

Остатков незавершенного производства и готовой продукции на начало периода у ЗАО «Пончик» не было.

К прямым расходам относится стоимость материалов, оплата труда производственных рабочих, страховые взносы, начисленные на эту оплату, амортизация производственных основных средств. Эти расходы уменьшают прибыль только в части реализованной продукции (80%). Остальные расходы являются **косвенными** и уменьшают прибыль в полных суммах.

Расчет налогооблагаемой прибыли от продаж пончика «Толстяк», руб.:

<i>Выручка от реализации</i>	<i>500 000</i>
<i>Минус прямые расходы:</i>	
<i>материалы (200 000 × 80%)</i>	<i>(160 000)</i>
<i>зарплата (100 000 × 80%)</i>	<i>(80 000)</i>
<i>страховые взносы (30 000 × 80%)</i>	<i>(24 000)</i>
<i>амортизация оборудования (120 000 × 80%)</i>	<i>(96 000)</i>
<i>Минус косвенные расходы:</i>	
<i>амортизация патента</i>	<i>(48 000)</i>
<i>штраф</i>	<i>(10 000)</i>
Итого налогооблагаемая прибыль	82 000

Прямые расходы в сфере услуг

Состав прямых расходов организаций, занятых в сфере услуг, аналогичен составу прямых расходов производственных организаций, который рассмотрен выше.

Однако **п. 2 ст. 318 НК РФ** предоставляет таким налогоплательщикам право относить все прямые расходы в полном объеме на уменьшение налогооблагаемых доходов без их распределения на остатки незавершенного производства.

Пример 2.35. Распределение прямых расходов у организаций, занятых в сфере услуг

В отчетном периоде ЗАО «Спецремсервис» оказало услуги по ремонту автомобилей на общую сумму 3 200 000 руб. (без НДС). На конец периода были подписаны акты приемки-передачи услуг на общую сумму 2 800 000 руб. (без НДС). Услуги на сумму 400 000 руб. относятся к частично завершенным заказам, которые еще не приняты заказчиками.

Затраты отчетного периода включают:

- стоимость запасных частей и материалов для ремонта — 1 000 000 руб.;*
- амортизацию основных средств, использованных для целей ремонта, — 300 000 руб.;*
- амортизацию офисной мебели и оргтехники — 150 000 руб.;*
- зарплату ремонтных рабочих (включая начисленные страховые взносы) — 600 000 руб.;*
- зарплату административного персонала (включая начисленные страховые взносы) — 420 000 руб.*

ЗАО «Техносервис» может использовать один из двух прямых расходов.

Вариант 1. Прямые расходы распределяются между выполненными и невыполненными заказами:

$$(1\,000\,000 + 300\,000 + 600\,000) \times 2\,800\,000 : 3\,200\,000 = \\ = 1\,662\,250 \text{ руб.}$$

Вариант 2. Прямые расходы списываются в полной сумме:

$$1\,000\,000 + 300\,000 + 600\,000 = 1\,900\,000 \text{ руб.}$$

Косвенные расходы уменьшают налоговую базу по налогу в полной сумме — 570 000 руб. (150 000 + 420 000) вне зависимости от варианта, выбранного для прямых расходов.

2.5. МАТЕРИАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ

2.5.1. СОСТАВ МАТЕРИАЛЬНЫХ РАСХОДОВ

Перечень материальных расходов содержится в **ст. 254 НК РФ**.

К таким расходам, в частности, относится стоимость:

- покупных сырья и материалов, используемых в процессе производства (за исключением стоимости возвратных отходов);
- покупных комплектующих и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем обработке;
- топлива, воды и энергии, необходимых для технологических целей;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, индивидуальными предпринимателями или производствами и хозяйствами, не относящимися к основному виду деятельности организации;
- инструментов, производственного инвентаря, лабораторного оборудования, спецодежды и спецобуви;
- расходы на производство и (или) приобретение мощности.

2.5.2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Стоимость материально-производственных запасов включает в себя:

- стоимость их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ);

- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией;
- ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку;
- иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Однако необходимо иметь в виду, что по правилам налогового учета в стоимость материально-производственных запасов **не** входят:

- проценты по заемным средствам, взятым на приобретение материалов, начисленные до оприходования материалов (в налоговом учете они включаются в состав внереализационных расходов);
- отрицательные курсовые (ранее — суммовые) разницы, возникшие до оприходования материалов (в налоговом учете они включаются в состав внереализационных расходов);
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с покупкой материалов (в налоговом учете они включаются в состав прочих расходов).

Пример 2.36. *Формирование стоимости товарно-материальных запасов*

ЗАО «Пончик» заключило договор на приобретение муки для производства пончиков. Стоимость муки без НДС составляет 1000 условных единиц (у. е.). 1 у. е. равна 1 евро по курсу на дату оплаты.

Мука была отгружена и получена ЗАО «Пончик» в январе текущего года. Курс на дату получения — 83 руб./у. е. Покупка была оплачена в феврале. Курс на дату оплаты — 84 руб./у. е. Транспортные расходы по доставке материалов, оплаченные отдельно, составили 2000 руб., комиссионное вознаграждение агенту — 1000 руб.

Стоимость материалов в налоговом учете, руб.: $1000 \times 83 + 2000 + 1000 = 86\,000$ руб. Курсовая (ранее — суммовая) разница (1000 руб.) отражена в составе внереализационных расходов.

Если организация рассчитывает выручку по **кассовому методу**, материальные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль после их оплаты. Стоимость материально-производственных запасов уменьшает налогооблагаемую прибыль после их оплаты и отпуска в производство (подробнее см. п. 2.4.1).

Если организация рассчитывает выручку по **методу начисления**, материальные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы в том периоде, в котором они возникли.

Исключение из этого правила предусмотрено для расходов, связанных с покупкой сырья, материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов.

Такие расходы уменьшают прибыль, если они относятся к реализованной готовой продукции (выполненным работам, оказанным услугам). В противном случае они учитываются в составе незавершенного производства (подробнее см. **п.2.4.2**).

Списание стоимости сырья и материалов в производство осуществляется по одному из четырех нижеуказанных методов, который должен быть закреплен в учетной политике организации в целях налогообложения:

- 1) по стоимости единицы запасов;
- 2) по стоимости **первых** по времени приобретений (**ФИФО**);
- 3) по стоимости **последних** по времени приобретений (**ЛИФО**) — разрешено в налоговом учете до 01.01.2015 г.;
- 4) по **средней** стоимости.

Подробнее указанные методы были разобраны в **п. 2.4.2**.

2.6. РАСХОДЫ НА ОПЛАТУ ТРУДА

2.6.1. СОСТАВ РАСХОДОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Расходы, связанные с оплатой труда производственного персонала, уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Если организация определяет доходы и расходы по кассовому методу, то прибыль уменьшается после того, как те или иные выплаты будут выданы работникам. Если организация определяет доходы и расходы по методу начисления, то прибыль уменьшается после того, как те или иные выплаты будут начислены (подробнее см. **п. 2.4.1**).

Перечень расходов на оплату труда содержится в **ст. 255 НК РФ**. К таким расходам, в частности, относятся:

- зарплата, начисленная персоналу организации;
- премии за результаты работы;
- надбавки, связанные с режимом работы и условиями труда (за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, совмещение профессий и т. д.);
- расходы на оплату труда за время вынужденного прогула;
- компенсации за неиспользованный отпуск;
- средний заработок, сохраняемый за сотрудником в случаях, предусмотренных трудовым законодательством;

- начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией организации, а также сокращением ее штата;
- единовременные вознаграждения за выслугу лет;
- районные коэффициенты и надбавки за работу в тяжелых климатических условиях;
- расходы на оплату труда сотрудников, не состоящих в штате организации, за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера (например, подряда или поручения);
- платежи по договорам обязательного и добровольного страхования сотрудников;
- расходы на формирование резерва на предстоящую оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- другие выплаты сотрудникам, предусмотренные трудовыми или коллективными договорами.

В состав расходов по оплате труда организациям также разрешено включать суммы затрат работников на уплату процентов по займам (ипотечным кредитам) на строительство или приобретение жилья. Для целей налогообложения прибыли указанные расходы признаются в размере, не превышающем **3%** от суммы расходов на оплату труда.

2.6.2. ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА

Понятие «**заработная плата**» определено в **ст. 129** Трудового кодекса РФ (ТК РФ).

Согласно данной статье, заработная плата (оплата труда) включает в себя три основные части:

а) **вознаграждение за труд** в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы — так называемую базовую оплату за отработанное время (выполненную работу) в соответствии с условиями трудового договора;

Наиболее часто организации применяют различные формы тарифной оплаты труда. При этом в **ст. 129 ТК РФ** даны определения следующих понятий:

- тарифная ставка — фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение норм труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат;

- **оклад (должностной оклад)** — фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), а также базовых окладов (базовых должностных окладов), базовых ставок заработной платы по профессиональным квалификационным группам работников не могут быть ниже минимального размера оплаты труда (**ст. 133 ТК РФ**).;

б) компенсационные выплаты, цель которых — возместить работнику физические и моральные издержки, обусловленные отклонением условий труда от нормальных (за работу в ночное время, выходные и праздничные дни, сверхурочную работу и др.);

в) стимулирующие выплаты, цель которых — заинтересовать работника делать больше (быстрее, качественнее и т. д.), чем это предусмотрено трудовым договором, и поощрить работников за предпринятые дополнительные усилия и полученные результаты и т. д.

Выплаты, производимые в пользу работников, относятся к заработной плате (и соответственно учитываются в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, и признаются объектом обложения единым социальным налогом), если они:

- предусмотрены действующей в организации системой оплаты труда (описаны в положении об оплате труда или ином внутреннем нормативном акте) и упомянуты (прямо или путем ссылки на внутренний нормативный акт) в трудовом договоре. Другими словами, эти выплаты должны быть гарантированы работнику (при выполнении установленных условий);
- связаны с выполнением работником его трудовой функции (должностных обязанностей, предусмотренных трудовым договором). Другими словами, эти выплаты должны быть заработаны (что непосредственно вытекает из самого понятия «заработная плата»).

Если же какая-либо выплата (чаще всего премия, носящая поощрительный характер) работником «заслужена» (а не «за-

работана») и обусловлена не трудовыми результатами, а какими-либо событиями (например, государственными и профессиональными праздниками, участием в общественной работе, днем рождения сотрудника и др.), то она не может рассматриваться в качестве составной части заработной платы.

2.6.3. ПРЕМИИ, ВКЛЮЧАЕМЫЕ В РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ

Премия — это доплата стимулирующего или поощрительного характера к основному заработку работника.

Для того чтобы премии учитывались при налогообложении, они должны быть **предусмотрены в трудовом или коллективном договоре**, либо в трудовом (коллективном) договоре должны быть ссылки на внутренние документы организации, которые регламентируют оплату труда (например, на положение о премировании).

Приказом (распоряжением) руководителя организации не может устанавливаться премия, им можно лишь **оформиться** назначением премий работникам в соответствии с условиями того документа, которым определен порядок премирования.

Поэтому премия, **не предусмотренная** договором (соглашением, положением) и выплачиваемая только на основании приказа (распоряжения) руководителя, **не может** рассматриваться в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль¹.

В частности, **не могут** быть учтены в составе расходов на оплату труда:

- единовременные поощрительные премии и вознаграждения к праздничным датам и юбилеям;
- премии, не предусмотренные трудовыми договорами и (или) положением о премировании;
- премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения.

Премии также могут выплачиваться за счет нераспределенной прибыли по решению общего собрания участников (учредителей) или акционеров акционерного общества. Такие премии налогооблагаемую прибыль организации **не уменьшают**.

Система премирования должна четко определять и увязывать между собой следующие элементы:

¹ Такая позиция была неоднократно высказана в разъяснениях Минфина России, которые имеют обязательный характер для налогоплательщиков.

- показатели премирования;
- условия премирования;
- размеры премий;
- круг премируемых работников;
- периодичность премирования.

Премирование может быть **двух** видов:

1. Премирование стимулирующего характера, которое предусмотрено общей системой премирования организации.

При этом принятая в организации премиальная система оплаты труда должна предусматривать выплату премий определенному кругу лиц на основании заранее установленных конкретных показателей и условий премирования.

Если эти требования соблюдаются, то сумма премии уменьшает налогооблагаемую прибыль организации.

2. Премирование отличившихся работников в рамках специальных систем премирования за выполнение отдельных показателей важных для деятельности организации.

Работникам могут выплачиваться **разовые** премии, в том числе, за:

- повышение производительности труда;
- безупречное исполнение трудовых обязанностей;
- улучшение качества продукции и т. д.

Размер премии каждому работнику за определенный период устанавливается в приказе руководителя организации.

2.6.4. ДОПЛАТЫ К ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ РАБОТНИКОВ, УМЕНЬШАЮЩИЕ НАЛОГОВУЮ БАЗУ

Если условия труда работника отклоняются от нормальных, необходимо начислить доплату к его основной заработной плате. Сумма доплаты уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Доплаты начисляются за работы:

- в сверхурочное время;
- в ночное время;
- в вечернее и ночное время при многосменном режиме работы;
- в праздничные и выходные дни;
- производимые во вредных и тяжелых условиях.

Доплата за работу в сверхурочное время

Работодатель может привлечь работников (с их письменного согласия) к работе в сверхурочное время. Так, если в

организации предусмотрен восьмичасовой рабочий день, то сверхурочным считается время, отработанное свыше восьми часов.

Привлечение к сверхурочным работам производится **на основании приказа** руководителя организации.

В приказе указываются причина и время сверхурочных работ, работники, которые их выполняют, и сумма доплаты за работу в сверхурочное время.

Если работнику установлен ненормированный рабочий день и он работал сверхурочно без приказа руководителя, доплата не начисляется. Если приказ руководителя имеется и отработанные часы учтены в таблице учета рабочего времени, то они подлежат повышенной оплате, даже если работнику установлен ненормируемый рабочий день.

Исчерпывающий перечень случаев, когда работников можно привлекать к сверхурочной работе (с их письменного согласия), установлен в **ст. 99 ТК РФ**.

Сверхурочная работа каждого работника не должна превышать четырех часов в течение двух дней подряд и **120 часов** в год. Трудовой кодекс РФ содержит и другие ограничения по сверхурочной работе.

Доплата за работу в ночное время

Работники привлекаются к работе в ночное время на **основании приказа** руководителя. В приказе указываются работники, которые выполняют работу, и сумма доплаты.

За работу в ночное время организация обязана начислить доплату к основной заработной плате работника.

Ночным считается время **с 22 до 6 часов**. Общая продолжительность рабочего времени (включая ночное) одного работника не должна превышать **40 часов** в неделю.

Ряд категорий работников (беременные женщины, работники моложе 18 лет) к работе в ночное время не допускаются (**ст. 96 ТК РФ**).

Порядок работы в ночное время творческих работников организаций кинематографии, театров, СМИ и т. п. может определяться коллективным договором, локальным нормативным актом либо соглашением сторон трудового договора.

Размер доплаты за работу в ночное время устанавливается в коллективном или трудовом договоре.

клубах, посещениях культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий; подробнее см. п. 2.1.7).

С 1 января 2019 года появилось исключение из общего правила, а именно: в перечень расходов на оплату труда, которые можно учесть при расчете налога на прибыль, вошли затраты на оплату туристических путевок, санаторно-курортного лечения и отдыха на территории России для работника, его супруги или супруга, родителей, детей до 18 лет.

Это правило также распространяется на детей работников в возрасте до 24 лет, обучающихся по очной форме обучения в образовательной организации.

Все эти затраты можно списывать только в том случае, если фирма, где работает сотрудник, заключит договор о реализации туристского продукта с туроператором или турагентом напрямую.

Если работодатель заключит договор непосредственно с исполнителями услуг (гостиницами, перевозчиками), то учесть стоимость таких услуг в составе расходов на оплату труда будет нельзя.

Лимит «санаторно-курортных» расходов должен составлять **не более 50 000 рублей** в совокупности за год на каждого человека.

2.7. АМОРТИЗАЦИЯ

2.7.1. ПОНЯТИЕ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Общие положения

Согласно положениям **ст. 256 НК РФ**, под амортизируемым имуществом понимается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, принадлежащие налогоплательщику и используемые им для извлечения дохода, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования **более 12 месяцев** и первоначальной стоимостью **более 100 000 руб.**¹

¹ До 1 января 2016 г. — основные средства первоначальной стоимостью 40 000 руб. и менее; до 1 января 2011 г. — основные средства первоначальной стоимостью 20 000 руб. и менее; до 1 января 2008 г. — 10 000 руб. и менее.

Амортизации не подлежат:

- земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
- материально-производственные запасы;
- товары;
- объекты незавершенного капитального строительства;
- ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок.

Основные средства

Под основными средствами в налоговом учете понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

К основным средствам, в частности, относятся:

- здания и сооружения;
- станки и оборудование;
- транспортные средства;
- мебель и оргтехника.

Основные средства амортизируются при условии их использования в **производственных целях** или для **управленческих нужд** организации, если срок такого использования **превышает 12 месяцев**. Основные средства первоначальной стоимостью **100 000 руб. и менее¹** не амортизируются, а единовременно² включаются в состав **прочих расходов**.

Пример 2.42. Критерии для признания имущества основным средством в налоговом учете

ЗАО «Пончик» приобрело принтер стоимостью 98 000 руб. (без НДС) и сроком службы 3 года. Также ЗАО приобрело аккумуляторное устройство стоимостью 102 000 руб. (без НДС) и сроком службы 9 месяцев.

Затраты на приобретение обоих активов списываются на расходы отчетного периода, так как не соответствуют критериям амортизируемого имущества, установленным в ст. 256 НК РФ.

Нематериальные активы

Кроме основных средств в состав амортизируемого имущества входят также **нематериальные активы**.

¹ До 1 января 2016 г. — основные средства первоначальной стоимостью 40 000 руб. и менее; до 1 января 2011 г. — основные средства первоначальной стоимостью 20 000 руб. и менее; до 1 января 2008 г. — 10 000 руб. и менее.

² С 1 января 2015 г. организациям предоставлено право выбирать другой порядок списания таких активов.

Пункт 3 ст. 257 НК РФ определяет нематериальные активы как приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них).

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- **исключительное** право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- **исключительное** право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- **исключительное** право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- **исключительное** право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- **исключительное** право патентообладателя на селекционные достижения;
- владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

К нематериальным активам **не относятся**:

- научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Нематериальные активы амортизируются, если они используются в **производственных целях** или **для управленческих нужд** организации и срок такого использования **превышает 12 месяцев**. Нематериальные активы первоначальной стоимостью **100 000 руб. и менее**¹ не амортизируются, а единовременно² включаются в состав **прочих расходов**.

Пример 2.43. Критерии для признания имущества нематериальным активом в налоговом учете

*1. В текущем году ЗАО «Пончик» приобрело **исключительное** право на **секретную формулу** нового пончика со вкусом арбуза и сроком хранения 1 год за 8 000 000 руб.*

¹ До 1 января 2016 г. — нематериальные активы первоначальной стоимостью 40 000 руб. руб. и менее; до 1 января 2011 г. — нематериальные активы первоначальной стоимостью 20 000 руб. и менее; до 1 января 2008 г. — 10 000 руб. и менее.

² С 1 января 2015 г. организациям предоставлено право выбирать другой порядок списания таких активов.

В налоговом учете ЗАО отражается нематериальный актив, подлежащий амортизации.

2. ЗАО «Пончик» приобрело диск с электронной программой для ведения налогового учета за 125 000 руб. Лицензионный договор предусматривает использование программы в течение 2 лет.

В налоговом учете ЗАО нематериального актива не возникает, так как речь, вероятно, идет о приобретении неисключительных прав на программу. Стоимость программы включается в расходы в течение срока ее полезного использования.

Неотделимые улучшения арендованных основных средств

Амортизируемым имуществом также признаются капитальные вложения в арендованное имущество в виде неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

Если арендодатель возместил арендатору стоимость таких капитальных вложений, произведенных арендатором, то амортизация на стоимость вложений начисляется **арендодателем** с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором эти капитальные вложения были введены в эксплуатацию.

В противном случае капитальные вложения амортизируются **арендатором** в соответствии со сроком полезного использования **капитального вложения**, если этот срок можно будет установить в соответствии с Классификацией основных средств. Если же это сделать невозможно, то амортизация неотделимого улучшения будет производиться согласно сроку использования **самого арендованного средства**.

Пример 2.44. Амортизация неотделимых улучшений арендуемого имущества

ЗАО «Пончик» взяло в аренду у ЗАО «Осел Иа» здание склада. Срок договора аренды — 3 года. С согласия арендодателя ЗАО «Пончик» в январе текущего года произвело неотделимые улучшения здания, которые введены в эксплуатацию в том же месяце. Срок полезного использования улучшений, согласно Классификации основных средств, 10 лет.

Вариант 1. ЗАО «Осел Иа» возместило ЗАО «Пончик» стоимость неотделимых улучшений в марте.

ЗАО «Осел Иа» амортизирует улучшения исходя из десятилетнего срока полезного использования начиная с марта текущего года (т. е. месяца, в котором произошло возмещение расходов).

Вариант 2. ЗАО «Осел Иа» не возместило ЗАО «Пончик» стоимость неотделимых улучшений. ЗАО «Пончик» амортизирует улучше-

ния исходя из десятилетнего срока полезного использования начиная с февраля текущего года (т. е. месяца, следующего за месяцем ввода улучшений в эксплуатацию). Срок договора аренды значения не имеет. Амортизация производится ЗАО «Пончик» до прекращения срока договора аренды.

К амортизируемому имуществу отнесены капитальные вложения в основные средства, полученные по **договору безвозмездного пользования**. Под этими капитальными вложениями понимаются неотделимые улучшения основных средств, произведенные ссудополучателем с согласия ссудодателя. Указанные капитальные вложения амортизируются аналогично капитальным вложениям в арендованные основные средства.

***Имущество, переданное по договору
финансового лизинга***

Амортизируемым имуществом признается имущество, полученное налогоплательщиком по договору финансового лизинга, если по условиям такого договора полученное имущество учитывается на балансе лизингополучателя (**подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ**).

Имущество, переданное по договорам текущей аренды, всегда учитывается на балансе арендодателя и им же амортизируется.

Пример 2.45. Амортизация имущества, переданного в текущую аренду и в финансовый лизинг

ЗАО «Пончик» взяло в аренду у ЗАО «Осел Иа» здание склада.

Вариант 1. Стороны заключили договор **текущей аренды**.

Здание склада амортизируется в налоговом учете арендодателя — ЗАО «Осел Иа».

Вариант 2. Стороны заключили договор **финансового лизинга**.

Если договор финансового лизинга предусматривает отражение переданного в лизинг имущества на балансе арендатора, то ЗАО «Пончик» имеет право амортизировать имущество. В противном случае имущество амортизирует арендодатель (ЗАО «Осел Иа»).

2.7.5. ВЛИЯНИЕ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ИХ СТОИМОСТЬ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Переоценки основных средств не оказывают влияния на налог на прибыль, т. е. не учитываются в целях налогообложения.

Пример 2.49. *Влияние переоценок на стоимость основных средств по данным налогового учета*

На балансе ЗАО «Пончик» находится офисное здание первоначальной стоимостью 100 млн руб. и с накопленным износом — 20 млн руб.

В январе текущего года руководство ЗАО приняло решение переоценить здание с коэффициентом 1,5.

Новая стоимость здания после переоценки в бухгалтерском учете составляет 150 млн руб., а сумма начисленного износа — 30 млн руб.

В налоговом учете ничего не меняется. Амортизация начисляется на «старую» стоимость — 100 млн руб.

2.7.6. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА

Срок полезного использования основных средств

Согласно ст. 258 НК РФ, все амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со **сроком его полезного использования**.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком **самостоятельно с учетом Классификации основных средств**, включаемых в амортизационные группы, утвержденной **Постановлением Правительства РФ от 1.01.2002 г. № 1** (далее — Классификация основных средств).¹

¹ Начиная с 1 января 2017 года организации определяют амортизационные группы и сроки амортизации для основных средств по новому классификатору основных средств. Изменения в действующую классификацию внесены **Постановлением Правительства РФ № 640 от 07.07.2016**.

С этой даты действует новый **классификатор ОК 013–2014 (СНС 2008)** (утвержденный **Приказом Росстандарта от 12.12.14 № 2018-ст**).

В основном изменения коснулись кодов классификации. Однако для некоторых основных средств изменились их амортизационные группы и, соответственно, срок их полезного использования.

Для основных средств, введенных в эксплуатацию **до 1 июля 2017 года**, не нужно пересчитывать норму амортизации, если по новому справочнику основные средства относятся к другой амортизационной группе. Для основных средств, введенных в эксплуатацию **с 1 января 2017 года**, необходимо ука-

Увеличение срока полезного использования основных средств

Организация вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта срок его полезного использования увеличился.

При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, при исчислении амортизации организация учитывает оставшийся срок полезного использования.

Срок полезного использования нематериальных активов

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применяемым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок их полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на **десять лет** (но не более срока деятельности налогоплательщика).

2.7.7. АМОРТИЗАЦИОННЫЕ ГРУППЫ И ПОДГРУППЫ

Амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в следующие амортизационные группы:

Номер группы	Срок полезного использования основного средства
Первая	От 1 года до 2 лет включительно
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет включительно

зывать амортизационные группы и сроки полезного использования согласно новому справочнику. Сравнить старые и новые коды ОКОФ можно в **Приказе Росстандарта № 458 от 21.04.2016**.

Номер группы	Срок полезного использования основного средства
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
Десятая	Свыше 30 лет

Распределение основных средств по группам производится в соответствии с **Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1**.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей (**п. 6 ст. 258 НК РФ**).

Если организация закрепила в учетной политике **нелинейный метод** начисления амортизации, а также если к объектам основных средств, подлежащим амортизации этим методом, применяются **специальные понижающие или повышающие коэффициенты**, то из этих объектов формируют **подгруппы** в составе амортизационных групп.

Например, предположим, что у организации, выбравшей **нелинейный** метод начисления амортизации, есть 100 основных средств, относящихся к 4-й амортизационной **группе**. При этом 20 объектов амортизируются с применением специального коэффициента 2. Это значит, что организации следует сформировать **подгруппу** из 20 основных средств в составе 4-й амортизационной группы.

Учет общей остаточной стоимости (суммарного баланса) групп и подгрупп при использовании **нелинейного** метода начисления амортизации ведется **отдельно**. Все правила создания и ликвидации группы, увеличения и уменьшения суммарного баланса группы распространяются и на подгруппы.

2.7.8. НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ¹

Единовременное списание не более 30% (10%) первоначальной стоимости основных средств

Налогоплательщик **имеет право** включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные

¹ Амортизация не начисляется по основным средствам, в отношении которых заявлен инвестиционный налоговый вычет. Подробнее — см. **п. 2.11.2**.

вложения в размере **не более 10%** первоначальной стоимости **основных средств**, а также расходы, понесенные в случаях до-стройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и частичной ликвидации основных средств (**п. 1.1 ст. 259 НК РФ**).

Предельная величина единовременного списания для ос-новных средств, относящихся к **3–7-й** амортизационным груп-пам, увеличена **до 30%**. Для остальных основных средств эта величина равна **10%**.

Право единовременного списания части стоимости основ-ных средств **не распространяется** на основные средства, полу-ченные **безвозмездно**.

Данные расходы являются **косвенными** и признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором начинается на-числение амортизации основного средства (**п. 3 ст. 272 НК РФ**).

Если налогоплательщик воспользовался предоставленной возможностью единовременного списания **не более 30% (10%)** первоначальной стоимости основных средств, то амортизация начисляется на первоначальную стоимость за минусом стои-мости списания.

Пример 2.50. *Единовременное списание 30% (10%) первоначальной стоимости основных средств*

В январе текущего года ЗАО «Пончик» приобрело новую линию для производства пончиков стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). Одновременно ЗАО модернизировало старую производствен-ную линию. Стоимость модернизации — 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 руб.). Обе линии входят в четвертую амортизационную группу.

В феврале текущего года (т. е. в месяце начала начисления амор-тизации) ЗАО имеет право списать в расходы не более 30% первоначальной стоимости новой линии, т. е. максимум 60 000 руб. Аморти-зируемая стоимость новой линии в этом случае составит 140 000 руб.

ЗАО также имеет право списать единовременно до 30% расходов на модернизацию, при этом к стоимости старой линии будут добав-лены все 35 000 руб. расходов на модернизацию.

П. 9 ст. 258 НК РФ предусматривает восстановление еди-новременного списанной стоимости основного средства в со-ставе доходов организации в случае, если указанное основное средство было реализовано лицу, являющемуся взаимосвя-зымым с налогоплательщиком, ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию (см. **пример 2.51**).

Общий порядок начисления амортизации по основным средствам

Амортизация начисляется по каждому объекту основных средств ежемесячно **начиная с месяца, следующего за месяцем**

ввода основного средства в эксплуатацию. Если для учета доходов и расходов применяется кассовый метод, то амортизируются только оплаченные основные средства.

Начисление амортизации прекращают с 1-го числа месяца, **следующего за** месяцем, в котором объект основных средств был полностью амортизирован или списан с баланса организации (продан, ликвидирован и т. п.).

Пример 2.51. *Начало и окончание начисления амортизации в налоговом учете*

В январе текущего года ЗАО «Пончик» приобрело новое оборудование для производства пончиков. В декабре следующего года оборудование было продано взаимозависимому лицу. Оборудование относится к третьей амортизационной группе.

Единовременное списание до 30% первоначальной стоимости оборудования (без НДС) может быть произведено в феврале текущего года. Амортизируемая стоимость оборудования уменьшается на сумму единовременного списания.

Амортизация начисляется с февраля текущего года по декабрь следующего года (включительно).

В декабре следующего года сумма единовременного списания 30% стоимости оборудования подлежит включению в налогооблагаемые доходы ЗАО, поскольку оборудование было реализовано до истечения пятилетнего срока со дня его ввода в эксплуатацию.

Амортизация начисляется в пределах стоимости основного средства, отраженной в налоговом учете.

Если право собственности на основное средство подлежит государственной регистрации, то амортизация по нему начисляется после передачи документов на регистрацию и ввода его в эксплуатацию (**п. 11 ст. 258 НК РФ**).

Методы начисления амортизации

В налоговом учете существуют только два метода начисления амортизации основных средств:

- линейный;
- нелинейный.

Метод начисления амортизации (линейный или нелинейный) должен быть закреплен налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. При этом он будет применяться **ко всем основным средствам** организации, за исключением случая, описанного ниже.

Даже если организация выбрала **нелинейный** метод начисления амортизации, то к основным средствам, включенным

в 8–10-ю амортизационные группы, все равно будет применяться **линейный** метод начисления амортизации, поскольку применение нелинейного метода начисления амортизации для таких основных средств **не предусмотрено**.

Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода (года). При этом перейти с нелинейного метода начисления амортизации на линейный можно **не чаще одного раза в 5 лет**.

По основным средствам, которые входят в восьмую, девятую и десятую группы, амортизация может начисляться только линейным методом.

Применение линейного метода начисления амортизации показано в **примере 2.52**.

Пример 2.52. *Линейный метод начисления амортизации.*

В январе текущего года ЗАО «Пончик» приобрело новое оборудование для производства пончиков. Стоимость оборудования без НДС составляет 200 000 руб. Срок полезного использования, определенный в соответствии с Классификацией основных средств, составляет 4 года (или 48 месяцев). ЗАО использует линейный метод начисления амортизации.

ЗАО воспользовалось своим правом на единовременное списание до 30% первоначальной стоимости оборудования.

В феврале текущего года было списано на расходы 60 000 руб.

Амортизация также начислялась с февраля текущего года в сумме 2917 руб. ежемесячно (140 000 руб. : 48 месяцев).

Порядок применения **линейного метода** начисления амортизации с момента введения в действие **гл. 25 НК РФ** не менялся¹.

Нелинейный метод начисления амортизации последний раз изменялся **1 января 2009 г.**

Для организаций, применяющих нелинейный метод начисления амортизации, был введен налоговый учет **амортизационных групп**. Если же организация применяет к основной норме амортизации понижающие (повышающие) коэффициенты, то внутри амортизационной группы необходимо сформировать соответствующую **подгруппу** объектов (**п. 13 ст. 258 НК РФ**).

Таким образом, при применении **нелинейного** метода амортизируются **не отдельные объекты** (как при линейном методе), а **группы (подгруппы)** основных средств и нематериальных активов.

¹ Ст. 259 НК РФ установлен особый порядок амортизации электронно-вычислительной техники для организаций в области информационных технологий.

Для нелинейного метода начисления амортизации было введено также понятие «**суммарный баланс**» амортизационных групп (подгрупп) (п. 2 ст. 259.2 НК РФ). Это **общая стоимость** всех объектов, входящих в конкретную амортизационную группу (подгруппу) **за вычетом начисленной амортизации**.

Суммарный баланс не определяется для имущества, которое амортизируется линейным методом.

Если предприятие принимает решение о переходе на нелинейный метод начисления амортизации, то **на 1 января** необходимо сформировать суммарный баланс амортизационных групп (подгрупп) (за исключением имущества, относимого к **8–10-й** амортизационным группам, к которому применяется **только линейный метод** начисления амортизации).

Пример 2.53. Переход на нелинейный метод начисления амортизации

До 1 января текущего года ЗАО «Пончик» применяло в налоговом учете линейный метод начисления амортизации. С 1 января руководитель ЗАО «Пончик» Рома Пончиков принял решение о переходе на нелинейный метод начисления амортизации в целях налогообложения. Соответствующее положение было внесено в учетную политику в целях налогообложения.

На 1 января бухгалтер должен определить для целей налогового учета остаточную стоимость амортизируемого имущества 1–7-й амортизационных групп.

На 1 января на балансе ЗАО «Пончик» числился пончиковый агрегат первоначальной стоимостью 300 000 руб. и сроком полезного использования 4 года (3-я амортизационная группа). Предположим, что накопленная амортизация агрегата составила 60 000 руб. Тогда его остаточная стоимость была равна 240 000 руб. (300 000 руб. – 60 000 руб.).

Допустим, вышеупомянутый агрегат — единственное основное средство из 3-й амортизационной группы. Тогда суммарный баланс этой группы на 1 января будет равен 240 000 руб.

Вновь приобретенные основные средства включаются в суммарный баланс амортизационной группы **по первоначальной стоимости за вычетом сумм единовременного списания** (п. 3 ст. 259.2 НК РФ и п. 9 ст. 258 НК РФ).

Пример 2.54. Применение нелинейного метода при начислении амортизации для вновь приобретенных основных средств

Суммарный баланс 3-й группы основных средств на 1 января равен 240 000 руб. ЗАО «Пончик» приобрело еще один пончиковый агрегат первоначальной стоимостью 500 000 руб., который также относится

Если срок службы нематериального актива определить затруднительно, то для целей налогового учета он устанавливается в **10 лет**.

Списание расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки регулируется **ст. 262 НК РФ**.

Списание расходов на приобретение прав на земельные участки, а также на приобретение права на заключение договоров аренды земельных участков регулируется **ст. 264.1 НК РФ**.

Если при выполнении НИОКР налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, то они признаются нематериальными активами. Налогоплательщик может выбрать порядок их списания в расходы: начислять амортизацию или учитывать в прочих расходах в течение двух лет. Избранный порядок должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения. Это установлено в **п. 9 ст. 262 НК РФ**.

Начиная с **1 января 2008 г.** в НК РФ была введена **статья 268.1 «Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса»**. Данная статья регулирует, в частности, налоговую амортизацию такого нематериального актива, как «деловая репутация» или превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов.

Согласно **подп. 1. п. 3. ст. 268.1 НК РФ**, вышеуказанная разница признается расходом **равномерно в течение пяти лет** начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации перехода права собственности на приобретенное предприятие.

2.8. ПРОЧИЕ РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ

2.8.1. СОСТАВ ПРОЧИХ РАСХОДОВ

Перечень прочих расходов приведен в **ст. 264 НК РФ**. Среди них, в частности, указаны расходы на:

- аренду имущества;
- юридические, консультационные, информационные и посреднические услуги;
- аудиторские услуги;

- приобретение неисключительных прав на использование программ и баз данных для ЭВМ;
- обязательное и добровольное страхование имущества;
- уплату налогов, таможенных пошлин и сборов;
- рекламу;
- выплаты компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей (мотоциклов);
- командировки;
- на представительские расходы;
- подготовку и переподготовку кадров.

Некоторые из перечисленных расходов учитываются в целях налогообложения прибыли только **в пределах установленных нормативов**.

2.8.2. РАСХОДЫ ПО АРЕНДЕ ИМУЩЕСТВА

Затраты на **аренду** имущества отражаются в налоговом учете в составе прочих расходов.

Кроме арендных платежей к таким расходам относятся суммы, уплаченные за предоставление коммунальных услуг (электричество, воду, газ) и услуги связи, которые относятся к арендуемому имуществу.

Также в составе прочих расходов учитываются затраты арендатора по ремонту арендованных основных средств. При этом обязанность арендатора по оплате таких расходов должна быть установлена в договоре аренды.

Пример 2.59. Расходы по ремонту арендованного имущества

ЗАО «Пончик» арендовало склад для хранения пончиков. Договор аренды предусматривает, что расходы по ремонту оплачивает арендодатель.

ЗАО «Пончик» произвело текущий ремонт склада.

В этой ситуации сумма расходов по ремонту склада должна компенсироваться арендодателем. В состав расходов ЗАО «Пончик» она не включается.

2.8.3. ЮРИДИЧЕСКИЕ УСЛУГИ

К **юридическим** услугам относятся:

- правовое консультирование по всем отраслям права;
- правовая работа по обеспечению хозяйственной деятельности;
- представительство в суде;
- правовая экспертиза учредительных и других документов;

- составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других юридических документов и т. д.

Стоимость перечисленных выше услуг включается в налоговый учет в состав прочих расходов, только если они непосредственно связаны с деятельностью организации, т. е. являются **экономически обоснованными**.

2.8.4. КОНСУЛЬТАЦИОННЫЕ, ИНФОРМАЦИОННЫЕ, ПОСРЕДНИЧЕСКИЕ И АУДИТОРСКИЕ РАСХОДЫ

В налоговом учете **информационные, консультационные, посреднические и аудиторские** услуги учитываются в составе прочих расходов, если они непосредственно связаны с деятельностью организации. Характер оказания услуг следует из положений договоров и документов, подтверждающих оказание услуг.

Наличие акта приемки оказанных услуг является обязательным условием для включения их стоимости в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль.

Перечень **аудиторских** услуг приведен в Федеральном законе от 7.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Таковыми услугами, в частности, являются:

- проверка бухгалтерской отчетности;
- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, а также составление отчетности;
- консультирование по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения и управления организацией;
- финансовый анализ деятельности организации;
- представительство в суде и налоговых инспекциях;
- автоматизация бухгалтерского учета;
- разработка инвестиционных проектов, бизнес-планов и т. д.

2.8.5. ПРАВА НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРОГРАММ И БАЗ ДАННЫХ ДЛЯ ЭВМ

Исключительные права на программы и базы данных для ЭВМ стоимостью **свыше 100 000 руб.**¹ учитывают как **нематериальные активы**. В течение срока полезного использования программ на них начисляется **амортизация**.

¹ До 1 января 2008 г. — 10 000 руб.; до 1 января 2012 г. — 20 000 руб.; до 1 января 2016 г. — 40 000 руб.

Если затраты по покупке **исключительных** прав на использование программ и баз данных не превышают **100 000 руб.**, то они включаются в состав **прочих расходов** и не амортизируются.

Неисключительные права на программы и базы данных для ЭВМ **независимо от стоимости** учитываются как **расходы будущих периодов** и включаются в затраты постепенно в течение срока использования этих программ или баз данных. Если такой срок не установлен, то списание стоимости приобретения **неисключительных** прав может произойти единовременно.

Пример 2.60. *Расходы, связанные с приобретением исключительных и неисключительных прав на программы и базы данных для ЭВМ*

1. ЗАО «Пончик» приобрело **исключительные** права на электронную базу данных, содержащую сведения обо всех производителях пончиков в Российской Федерации и о ценах на их продукцию. Стоимость приобретения базы составляет 150 000 руб. (без НДС).

Поскольку цена приобретения электронной базы данных без НДС превышает 100 000 руб., она учитывается как нематериальный актив и ее стоимость списывается в прочие расходы через амортизационные отчисления.

2. ЗАО «Пончик» приобрело **неисключительное** право на использование бухгалтерской программы. Срок использования, определенный бухгалтером ЗАО, составляет 3 года. Стоимость программы отражается в составе расходов будущих периодов и включается в прочие расходы в течение 3 лет.

2.8.6. РАСХОДЫ НА ИМУЩЕСТВЕННОЕ СТРАХОВАНИЕ

Согласно **ст. 263 НК РФ**, расходы на **обязательное** страхование включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Затраты на виды добровольного имущественного страхования, которые перечислены в **ст. 263 НК РФ**, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в сумме фактических расходов (в этой статье перечислено подавляющее большинство видов имущественного страхования).

Пример 2.61. *Расходы по добровольному страхованию имущества*

В январе текущего года ЗАО «Пончик» заключило договор добровольного страхования своих автомобилей, используемых для доставки пончиков покупателям.

Срок действия договора — 2 года (24 месяца). По договору ЗАО «Пончик» перечислило страховую премию в сумме 120 000 руб. (НДС не облагается).

Сумма затрат по страхованию, которая ежемесячно включается в состав прочих расходов, составит 5000 руб. (120 000 руб. : 24 месяца)

Эта сумма отражается в налоговом учете в составе прочих расходов, поскольку расходы на страхование транспортных средств упомянуты в ст. 263 НК РФ.

Если расходы по страхованию относятся к нескольким отчетным периодам (например, при оплате договора страхования разовым платежом), то они равномерно распределяются между периодами.

2.8.7. ТАМОЖЕННЫЕ ПОШЛИНЫ, НАЛОГИ И СБОРЫ, НЕ ВКЛЮЧАЕМЫЕ В ЦЕНУ ТОВАРОВ

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, таможенные пошлины учитываются в налоговом учете в составе прочих расходов¹.

Аналогичный порядок действует и в отношении **налогов и сборов, не включаемых в цену товаров**, например:

- земельного налога;
- налога на имущество.

Исключение из этого правила предусмотрено для платежей за сверхнормативный выброс загрязняющих веществ и самого налога на прибыль, которые не включаются в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

2.8.8. РАСХОДЫ НА РЕКЛАМУ

Перечень расходов на рекламу содержится в п. 4 ст. 264 НК РФ.

Некоторые виды затрат на рекламу учитываются в составе прочих расходов только в пределах норм. Затраты на рекламу, которые превышают норму, налогооблагаемую прибыль организации не уменьшают.

Нормативы, в пределах которых такие затраты учитываются при налогообложении прибыли, приведены в **табл. 2.5**.

До 1 января 2015 г. сумма НДС по сверхнормативным расходам на рекламу к налоговому вычету не принималась и не уменьшала налогооблагаемую прибыль организации. **С 1 января 2015 г.** НДС по всем рекламным расходам подлежит вычету.

¹ Таможенные пошлины, уплаченные в связи с приобретением материально-производственных запасов, включаются в стоимость их приобретения, что прямо предусмотрено НК РФ. Аналогичная позиция в отношении таможенных пошлин, уплачиваемых в связи с приобретением основных средств, высказана в Письме Минфина РФ. Однако эта позиция является спорной. Подробнее см. п. 2.7.3.

Сумма компенсации — 3600 руб. Объем двигателя автомобиля — 800 куб. см (0,8 л).

В налоговом учете сумма компенсации отражается в составе прочих расходов только в пределах норм (1200 руб.).

Превышение суммы компенсации над установленной законодательством нормой в размере 2400 руб. (3600 — 1200) в составе прочих расходов не учитывается. Эта сумма налогооблагаемую прибыль ЗАО «Пончик» не уменьшает.

2.8.10. РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С КОМАНДИРОВКАМИ

Общие положения

Командировка — это поездка работника в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы по распоряжению работодателя.

Служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, командировками не признаются.

В командировку может быть направлен только **штатный** работник организации, с которым заключен **трудовой** договор.

Поездка в другую местность работника, с которым заключен **гражданско-правовой договор** (например, подряда или поручения), командировкой **не считается**. Если такому работнику возмещаются расходы по той или иной поездке, то сумма возмещения считается частью его вознаграждения по договору.

Командированному работнику оплачиваются:

- суточные;
- расходы по найму жилого помещения;
- расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- другие расходы (например, оплата услуг связи или почты, оформление виз и паспортов, консульские и аэродромные сборы и т. д.).

В налоговом учете такие затраты включаются в состав прочих расходов (**подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ**). Суточные учитываются в составе прочих расходов только в пределах установленных норм.

Суточные

Суточные выплачиваются командированному работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные

и праздничные дни, а также за все дни нахождения в пути (включая день отъезда и приезда).

Размер суточных, которые выплачиваются работникам, направляемым в командировку, устанавливается приказом руководителя.

Пример 2.64. Суточные

В январе текущего года Вера Орлова — штатный сотрудник ЗАО «Пончик» выехала из Москвы в служебную командировку в Санкт-Петербург. Продолжительность командировки — 3 суток. Согласно приказу руководителя ЗАО «Пончик», размер суточных для командировок по территории Российской Федерации составляет 2200 руб. в сутки.

Бухгалтер ЗАО «Пончик» должен выдать Орловой суточные в размере: $2200 \text{ руб./сутки} \times 3 \text{ суток} = 6600 \text{ руб.}$

При направлении работника в командировку в местность, откуда он каждый день может возвращаться к своему постоянному месту жительства, суточные не выплачиваются.

Днем отъезда считается **день отправления** транспортного средства (самолета, поезда и т. д.), на котором работник отправляется в командировку, а днем приезда — **день прибытия** транспортного средства.

При отправлении транспортного средства **до 24.00** включительно днем отъезда считаются текущие сутки, а **с 00.00** и позднее — следующие.

Если станция (аэропорт, пристань) находится за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции (аэропорта, пристани).

Аналогичные правила применяются для определения последнего дня командировки.

Пример 2.65. Расчет суточных

В январе текущего года Вера Орлова — сотрудник ЗАО «Пончик» выехала из Москвы в командировку в Санкт-Петербург.

Вариант 1. Орлова уезжает в командировку на поезде «Красная стрела». Поезд отправляется 10 января в 23.59. Вера возвращается из командировки 16 января в 7.00.

*Первым днем командировки будет считаться 10 января, а последним — 16 января. Суточные выплачиваются за **семь** дней.*

Вариант 2. Орлова уезжает в командировку на обычном поезде с Ленинградского вокзала. Поезд отправляется 11 января в 00.25. Вера возвращается из командировки 16 января в 8.30.

*Первым днем командировки будет считаться 11 января, а последним — 16 января. Суточные выплачиваются за **шесть** дней.*

Вариант 3. Орлова вылетает в Санкт-Петербург на самолете из аэропорта Домодедово. Аэропорт находится в 1 часе езды от города.

Самолет вылетает 11 января в 00.40. Вера возвращается из командировки 16 января в 13.30.

В авиабилете указано, что регистрация пассажиров заканчивается за 40 минут до вылета самолета. Таким образом, для того чтобы успеть на регистрацию, Вера должна выехать из города поздно вечером 10 января.

*Первым днем командировки будет считаться 10 января, а последним — 16 января. Суточные выплачиваются за **семь** дней.*

Если работник направлен в зарубежную командировку, суточные за время передвижения по территории Российской Федерации выплачиваются по нормам, установленным для командировок в пределах Российской Федерации.

Суточные в день пересечения границы при выезде из Российской Федерации оплачиваются по нормам, установленным для страны въезда. При возвращении в Российскую Федерацию день пересечения границы оплачивается по нормам, установленным для России.

В случае выезда за границу и возврата в Российскую Федерацию в один день суточные оплачиваются в размере **50%** от установленной нормы для иностранного государства, в которое был направлен работник.

При направлении работника в командировку в две и более страны суточные за день пересечения границы выплачиваются в валюте по нормам той страны, в которую направляется работник.

Если принимающая сторона обеспечивает работника иностранной валютой, то суточные ему не выплачиваются.

Суточные, выплаченные сотрудникам, командированным как на территории Российской Федерации, так и за границу, можно вычитать из облагаемых доходов в **полном** объеме **без** каких-либо ограничений, но в пределах внутренних норм, установленных в организации.

Обратите внимание: режим обложения суточных **НДФЛ** остается прежним — в налогооблагаемый доход включаются

суточные, превышающие **700 руб.** за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и **2500 руб.** — за пределами Российской Федерации.

Если суточные выдаются в пределах норм, то НДСФЛ они не облагаются.

Если суточные выдаются сверх установленных норм, то сумма превышения облагается НДСФЛ и страховыми взносами.¹

Пример 2.66. *Налоговый учет суточных, превышающих установленные нормы*

В январе текущего года Вера Орлова — сотрудник ЗАО «Пончик» выехала из Москвы в служебную командировку в Санкт-Петербург. Продолжительность командировки — 3 суток.

По приказу руководителя ЗАО «Пончик» размер суточных для командировок по территории Российской Федерации составляет 2200 руб. в сутки.

Бухгалтер ЗАО «Пончик» должен выдать Орловой суточные в размере: $2200 \text{ руб./сутки} \times 3 \text{ суток} = 6600 \text{ руб.}$

В налоговом учете по налогу на прибыль суточные включаются в состав прочих расходов в полном объеме.

Для целей НДСФЛ сумма суточных в пределах норм составит: $700 \text{ руб.} \times 3 \text{ суток} = 2100 \text{ руб.}$

Сумма превышения суточных над нормативом для НДСФЛ составит: $6600 - 2100 = 4500 \text{ руб.}$

Сумма превышения суточных над установленным нормативом будет включена в доход Веры, облагаемый налогом на доходы физических лиц. Вся сумма суточных не попадает в базу для расчета страховых взносов во внебюджетные фонды.

Расходы по найму жилого помещения

Работнику возмещается вся сумма расходов по найму жилого помещения.

Также работнику возмещаются расходы по бронированию места в гостинице и оплате дополнительных услуг, оказываемых в гостинице и включаемых в счет за проживание.

Исключение из этого порядка предусмотрено для услуг по обслуживанию работника в баре, ресторане или номере и расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами (например, бассейном, сауной, тренажерным залом и т. д.). Такие расходы работнику не оплачиваются.

¹ Обложение страховыми взносами сумм превышения введено с **01.01.2017 г.**

2.9.2. РАСХОДЫ НА УПЛАТУ ПРОЦЕНТОВ ПО ДОЛГОВЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ

Общие положения

В налоговом учете проценты, начисленные по любым заемным средствам (кредитам, займам, векселям, облигациям и т. д.), **всегда** включаются в состав внереализационных расходов и никогда не капитализируются. В этом смысле цели, на которые получен кредит или заем (капитальное строительство, покупка основных средств, оплата текущих расходов и т. д.), значения не имеют.

Данные затраты включаются в состав внереализационных (ст. 269 НК РФ).

Правила, вступившие в силу с 1 января 2015 года по обычным сделкам

С 1 января 2015 года ранее действовавшее нормирование процентов было отменено. По общему правилу их можно включать в состав расходов исходя из фактической ставки (**абз. 2 п. 1 ст. 269 НК РФ** в редакции Федерального закона от 28 декабря 2014 года № 420-ФЗ).

Правила, вступившие в силу с 1 января 2015 года по контролируемым сделкам

Если долговое обязательство возникло в результате совершения контролируемой сделки, то в расходы можно включить проценты исходя из фактической ставки с учетом положений **раздела V.1 Налогового кодекса**.

Если же одной из сторон контролируемой сделки является банк, то фирма, уплачивающая проценты по соответствующему долговому обязательству, может признать расходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка менее максимального значения интервала установленных предельных значений (**пп. 1.1-1.2 ст. 269 НК РФ**).

Если ставка превышает минимальное значение установленного интервала предельных значений, то фирма может признать процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, своим доходом.

Интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам установлены в Налоговом кодексе в зависимости от того, в какой валюте они оформлены. Минимальные и максимальные значения интервалов приведены в таблице.

Валюта долгового обязательства	Минимальное значение интервала	Максимальное значение интервала
Рубль (с 1 января по 31 декабря 2015 года)	75% от ставки рефинансирования ЦБ РФ	180% от ставки рефинансирования ЦБ РФ
Рубль (с 1 января 2016 года)	75% от ключевой ставки ЦБ РФ	125% от ключевой ставки ЦБ РФ
Евро	Ставка EURIBOR + 4%	Ставка EURIBOR + 7%
Юань	Ставка SHIBOR + 4%	Ставка SHIBOR + 7%
Фунт стерлингов	Ставка ЛИБОР + 4%	Ставка ЛИБОР + 7%
Швейцарский франк или японская йена	Ставка ЛИБОР + 2%	Ставка ЛИБОР + 5%
Другие валюты	Ставка ЛИБОР в долларах США + 4%	Ставка ЛИБОР в долларах США + 7%

Если ставка по обязательству является фиксированной на весь срок его действия, то для расчета интервала применяется соответствующая ставка, действовавшая на дату привлечения денежных средств или иного имущества в виде долгового обязательства. В остальных случаях применяется ставка, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

2.9.3. СПИСАНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Списание задолженности без образования резерва по сомнительным долгам

Дебиторская задолженность подлежит списанию:

- если истек срок исковой давности (три года, начиная с того момента, когда должник должен был исполнить свои обязательства, но не сделал этого);
- если организации стало известно о том, что долг нерелевантен для взыскания (например, должник обанкротился или ликвидирован).

Сумма списанной задолженности в налоговом учете отражается в составе внереализационных расходов.

Пример 2.68. Списание дебиторской задолженности без образования резерва по сомнительным долгам

В сентябре 2016 г. ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию товаров за 240 000 руб. (в том числе НДС — 40 000 руб.). Срок оплаты по договору — 1 октября 2016 г.

Прошло три года, а ЗАО «Осел Иа» так и не перечислило деньги за отгруженную ему продукцию. 1 октября 2019 г. истек срок исковой давности по договору.

Дебиторская задолженность ЗАО «Осел Иа» должна быть списана на внереализационные расходы в полной сумме, включая НДС.

Если, после того как задолженность была списана, ЗАО «Осел Иа» все-таки оплатит товары, то поступившую сумму оплаты надо будет учесть в составе внереализационных доходов ЗАО «Винни-Пятачок».

Списание задолженности путем образования резерва по сомнительным долгам

Если организация определяет выручку методом начисления, то она может списать просроченную дебиторскую задолженность за счет резерва по сомнительным долгам (**ст. 266 НК РФ**). Создание такого резерва должно быть предусмотрено учетной политикой организации в целях налогообложения.

Если организация создает резерв, безнадежные долги списываются **только** за счет резерва.

По правилам налогового учета резерв может быть создан по дебиторской задолженности, если она соответствует двум условиям:

- не погашена в срок, установленный договором;
- не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией.

В соответствии с дополнениями в **п. 2 ст. 266 НК РФ с 1 января 2013 г.** безнадежными признаются также долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства. Это правило применяется, если взыскателю возвращается исполнительный документ по следующим основаниям:

- невозможно установить местонахождение должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях;
- у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным

приставом-исполнителем меры по отысканию такого имущества оказались безрезультатными.

С 1 января 2017 года в НК РФ установлено, что если у организации есть встречное обязательство перед задолжавшим ей контрагентом, то сомнительным долгом она может считать лишь сумму, превышающую размер этого обязательства.

Согласно ст. 266 НК РФ, сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства:

- долги, которые просрочены **более чем на 90 календарных дней**, резервируются в полной сумме (**100%**), включая НДС;
- если время просрочки составляет **от 45 до 90 календарных дней** (включительно), в резерв включаются только **50%** от суммы задолженности, в том числе НДС;
- если просрочка **составляет менее 45 дней**, резерв на такую задолженность вообще не создается.

Резерв создается исходя из **полной** суммы дебиторской задолженности, **включая суммы НДС**.

С 1 января 2017 года вступило в силу положение о том, что сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не должна превышать **большую** из величин: **10%** от выручки за **предыдущий** налоговый период или 10% от выручки за **текущий** отчетный период (**абз. 5 п. 4 ст. 266 НК РФ**)¹.

По правилам налогового учета резерв прибавляется к прибыли отчетного периода, если по итогам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной в конце отчетного или налогового периода, организация может создать резерв в сумме, меньшей, чем остаток неизрасходованного резерва.

В этом случае к прибыли прибавляется разница между остатком резерва и той суммой, на которую организация может создать резерв по итогам инвентаризации.

Эта разница включается в состав внереализационных доходов.

Пример 2.69. *Списание дебиторской задолженности без образования резерва по сомнительным долгам*

ЗАО «Осел Иа» было зарегистрировано в апреле текущего года. ЗАО использует метод начисления для признания доходов в целях налогообложения прибыли. Согласно налоговой учетной политике, ЗАО создает резерв по сомнительным долгам. Имеются следующие данные по доходам и дебиторам ЗАО «Осел Иа», тыс. руб.:

¹ До 01.01.2017 г. сумма резерва, создаваемого по итогам отчетного периода, не должна была превышать 10% от выручки за текущий отчетный период.

2.11.2. ИНВЕСТИЦИОННЫЙ НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ

Налоговый вычет был введен **Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ** и применяется с **1 января 2018 года по 31 декабря 2027 года** включительно.

Инвестиционный налоговый вычет — это возможность уменьшить налог на прибыль на сумму капитальных вложений в основные средства **третьей—седьмой амортизационных групп**¹. Если организация будет применять вычет, то это решение затронет все ее основные средства, по которым он возможен.

По тем основным средствам, по которым применяется инвестиционный налоговый вычет, **амортизация и амортизационная премия не начисляются**.

Общие правила инвестиционного налогового вычета регулируются **статьей 286.1 НК РФ**.

Конкретные параметры вычета регулируются законом субъектов РФ².

Отдельные категории налогоплательщиков, указанные в **п. 11 ст. 286.1. НК РФ**, применять инвестиционный налоговый вычет не вправе. В частности, к ним относятся иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

Инвестиционный налоговый вычет уменьшает **сам налог**, а не налоговую базу. В этом его принципиальное отличие от расходов.

Пример 2.72. Инвестиционный налоговый вычет. Общий механизм

Налогооблагаемая прибыль организации за период составила 100 рублей (условно).

Налог на прибыль с этой суммы составит 20 рублей (20%).

Инвестиционный налоговый вычет будет применяться не к 100 руб. прибыли, а к 20 руб. налога.

¹ То есть к основным средствам со сроком службы от 3 до 20 лет (включительно). Вычет применяется в периоде, когда основное средство вводится в эксплуатацию.

² Регионы сами определяют:

- вводить ли им на своей территории инвестиционный налоговый вычет или нет;
- размеры инвестиционного налогового вычета;
- категории налогоплательщиков, которым предоставляется (не предоставляется) право на применение инвестиционного налогового вычета;
- категории объектов основных средств, в отношении которых налогоплательщикам предоставляется (не предоставляется) право на применение инвестиционного налогового вычета.

Инвестиционный налоговый вычет определяется исходя из суммы капитальных вложений в основные средства 3–7 амортизационных групп за текущий отчетный (налоговый) период, а именно:

- **90%** от этой суммы может быть использовано на уменьшение налога на прибыль, зачисляемого **в региональный бюджет**¹;
- **10%** — на уменьшение налога на прибыль, зачисляемого **в федеральный бюджет**.

Пример 2.73. Инвестиционный налоговый вычет. Общий механизм (продолжение)

Налогооблагаемая прибыль организации за период составила 100 рублей (условно).

Налог на прибыль по ставке 20% с этой суммы составит 20 рублей:

- 17 рублей зачисляется в региональный бюджет;
- 3 рубля - в федеральный бюджет.

Предположим, что капитальные вложения за период составили 10 руб.:

- 90% из этой суммы или 9 руб. могут уменьшить сумму налога на прибыль, уплачиваемую в региональный бюджет (17 руб. налога начислено – 9 руб. вычет = 8 руб. налога к уплате в региональный бюджет);
- 10% из этой суммы или 1 руб. могут уменьшить сумму налога на прибыль, зачисляемую в федеральный бюджет (3 руб. налога начислено – 1 руб. вычет = 2 руб. налога к уплате в федеральный бюджет);

По основным средствам, включенным в вычеты (10 руб.), амортизация и амортизационная премия не начисляется.

Налоговый вычет в отношении налога, зачисляемого в региональный бюджет ограничивается. Минимальная сумма налога к уплате в этот бюджет не может быть менее 5% от налоговой базы (если законом субъекта РФ не установлено другое).

Ограничений на вычет в отношении налога, зачисляемого в федеральный бюджет, нет.

¹ Строго говоря именно эти 90% и называются в НК РФ «инвестиционным налоговым вычетом», хотя и оставшиеся 10% также уменьшают налог на прибыль (но другую его часть, зачисляемую в федеральный бюджет).

2.12. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ И ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ СВОЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ЧЕРЕЗ ПОСТОЯННЫЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

Механизм налогообложения прибыли и доходов иностранных юридических лиц непосредственно связан с наличием или отсутствием представительства иностранного юридического лица на территории Российской Федерации.

2.12.1. ПОНЯТИЕ «ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО ИНОСТРАННОГО ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА»

Под *постоянным представительством* в смысле п. 2 ст. 306 НК РФ понимается любое обособленное подразделение или место деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации, через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность.

Это подразделение или место деятельности называется отделением иностранного юридического лица. Таким образом, термин «отделение» в смысле Налогового кодекса РФ означает филиал (представительство, бюро, контору, агентство) иностранного юридического лица на территории Российской Федерации, а также строительную площадку, месторождение и любое другое место осуществления деятельности иностранного юридического лица в Российской Федерации.

Важно понимать, что термин «отделение иностранного юридического лица» шире, чем понятие «постоянное представительство», которое означает не просто отделение иностранного юридического лица на территории Российской Федерации, а отделение, через которое это лицо совершает **регулярную предпринимательскую деятельность, направленную на получение дохода и подлежащую налогообложению.**

Пример 2.77. Возникновение постоянного представительства

Пенсионерка Мария Ивановна подписывает трудовой контракт с американской компанией «Супер Джанк Лимитед», у которой больше нет никаких сотрудников в Российской Федерации. Согласно условиям контракта, Мария Ивановна будет представлять интересы компании

в Российской Федерации, за что ей регулярно будет выплачиваться заработная плата. Поскольку арендовать офис «Супер Джанк Лимитед» на первом этапе не намерена, деловые встречи будут происходить в квартире Марии Ивановны либо в офисах у потенциальных клиентов.

Данный начальный этап на практике часто называется скрытым представительством, поскольку о деятельности иностранной организации в Российской Федерации официально никому неизвестно. Хотя Мария Ивановна формально имеет признаки отделения иностранного юридического лица, ожидать от нее добровольной налоговой регистрации не приходится.

Впоследствии, когда объемы бизнеса в России будут возрастать и компании «Супер Джанк Лимитед» потребуется нанять новых сотрудников и (или) арендовать офис, где могли бы происходить коммерческие переговоры, скорее всего, данная компания официально зарегистрирует свое представительство в Российской Федерации.

Однако и на этом, втором этапе постоянное представительство в смысле ст. 309 НК РФ автоматически не образуется. Дело в том, что для возникновения постоянного представительства только факта его регистрации еще недостаточно, должна осуществляться **регулярная предпринимательская деятельность** представительства, направленная на получение дохода.

Согласно п. 2 ст. 306 НК РФ, предпринимательская деятельность иностранной организации может быть связана с:

- использованием недр (природных ресурсов);
- проведением строительных работ (особенности налогообложения данных работ содержатся в ст. 308 НК РФ);
- проведением работ по установке, монтажу, сборке, наладке и эксплуатации оборудования;
- продажей товаров со складов, находящихся на территории Российской Федерации и принадлежащих иностранной компании;
- другими видами деятельности или выполнением ею других работ и оказанием других услуг.

Обратите внимание на то, что представительства иностранных юридических лиц в Российской Федерации не имеют права ввозить товары в Российскую Федерацию для выпуска в свободное обращение.

Пример 2.78. Виды деятельности представительства

Индийская компания «Три слона» планирует начать поставки чая в Российскую Федерацию. С этой целью она планирует учредить свое представительство в Москве, которое будет:

- 1) проводить маркетинговые исследования и рекламу чая;
- 2) заключать сделки с покупателями продукции фирмы;
- 3) осуществлять импорт чая в Российскую Федерацию.

Представительство может заниматься видами деятельности, указанными в п. 1 и 2. Однако импорт чая через представительство запрещен. Для этой цели индийская фирма должна будет зарегистрировать дочернюю компанию в Российской Федерации или воспользоваться услугами российских посредников, на имя которых будет осуществляться импорт чая в Российскую Федерацию.

2.12.2. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО И ПОДГОТОВИТЕЛЬНОГО ХАРАКТЕРА

В п. 4 ст. 306 НК РФ особо оговорено, что деятельность подготовительного и вспомогательного характера, осуществляемая отделением иностранного юридического лица, не приводит к созданию постоянного представительства.

К подготовительной и вспомогательной деятельности отделения, в частности, относятся:

- сбор, обработка и (или) распространение информации о товарах, реализуемых иностранным юридическим лицом¹;
- маркетинг¹;
- реклама товаров, реализуемых иностранным юридическим лицом¹;
- использование сооружений (и содержание запасов товаров, принадлежащих этой иностранной организации) исключительно для целей их хранения и демонстрации;
- простое подписание контрактов от имени иностранной организации в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Пример 2.79. Виды деятельности представительства

Московский филиал итальянской фирмы «Карло и сын», специализирующейся на изготовлении и продаже обуви, занимается:

вариант А: исключительно маркетинговой деятельностью (изучением обувного рынка Российской Федерации) в пользу своей головной компании;

вариант Б: маркетинговой деятельностью в пользу своей головной компании, а также дистрибуцией рекламных материалов о продукции фирмы «Карло и сын»;

вариант В: маркетинговой деятельностью в пользу своей головной компании, дистрибуцией рекламных материалов о продукции фирмы

¹ При этом такая деятельность **не должна** являться основной (обычной) деятельностью организации.

«Карло и сын», а также подписанием контрактов на поставку обуви в Российскую Федерацию от имени головной компании.

Во всех трех вариантах на территории Российской Федерации возникает отделение иностранного юридического лица, однако в первом и во втором вариантах деятельность отделения носит подготовительный (маркетинг) и вспомогательный (реклама) характер, поэтому постоянного представительства в обоих указанных случаях не возникает. Что касается варианта В, то необходимо разобраться, как именно происходит заключение контрактов через представительство.

Например, если переговоры с российскими покупателями ведутся сотрудниками представительства, которые имеют полномочия на согласование условий конкретных сделок без участия головного офиса, это приводит к возникновению постоянного представительства. Если же уполномоченный сотрудник отделения просто ставит свою подпись от лица головной компании, следуя ее детальным письменным инструкциям, **постоянное представительство не образуется**.

На практике бывает достаточно сложно определить реальную степень вовлеченности сотрудников представительства в заключение сделок, а также степень свободы сотрудников в принятии решений относительно условий заключаемых ими сделок. Многие отделения иностранных компаний пользуются этим и не раскрывают важные детали в ежегодных отчетах о своей деятельности, чтобы не приобрести статус постоянного представительства. Однако следует иметь в виду, что осуществление исключительно подготовительной и вспомогательной деятельности в течение многих лет подряд может вызвать недоумение у сотрудников налоговой инспекции и как следствие привести к выездной проверке представительства.

Если подготовительная и вспомогательная деятельность оказывается отделением иностранной организации не в пользу этой организации, а в пользу третьего лица, то это может привести к возникновению постоянного представительства этого лица в Российской Федерации.

Пример 2.80. Деятельность в пользу третьих лиц

Московское представительство итальянской фирмы «Карло и сын» занимается маркетинговой деятельностью:

- 1) в пользу своей головной компании;
- 2) в пользу итальянской фирмы «Барабас и дочь», которая оплачивает эти услуги компании «Карло и сын» напрямую в Италии.

Маркетинговая деятельность представительства в пользу головной компании не приводит к образованию постоянного представительства. Аналогичная деятельность в пользу третьего лица (фирмы «Барабас и дочь») **приводит** к образованию постоянного представительства. Поскольку расчеты за оказанные услуги производятся в Италии, налогооблагаемая прибыль будет определяться на основе затрат представительства, связанных с упомянутыми услугами (подробнее этот механизм будет рассмотрен в п. 2.12.5).

2.12.3. СИТУАЦИИ, В КОТОРЫХ ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО НЕ ВОЗНИКАЕТ

В п. 5–8 ст. 306 НК РФ прямо указано, что постоянное представительство иностранного юридического лица не образуется в случаях, если иностранная организация:

- владеет ценными бумагами, долями в капитале российских организаций;
- владеет имуществом на территории Российской Федерации, но при этом не ведет регулярную предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации;
- предоставляет российской организации персонал для работы на территории Российской Федерации, если он действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую был направлен;
- осуществляет операции по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов, но при этом не ведет регулярную предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации.

Пример 2.81. Необлагаемая деятельность представительства

Американская компания «Донат Инкорпорейтед»:

- 1) создала в Российской Федерации 100%-ное дочернее предприятие «Донат Раша»;
- 2) приобрела офисное здание в Москве и сдала его в аренду «Донат Раша»;
- 3) предоставила «Донат Раша» пять менеджеров сроком на 1 год;
- 4) продала «Донат Раша» ингредиенты для изготовления особого сорта пончиков по внешнеторговому контракту;
- 5) приобрела у «Донат Раша» партию готовых пончиков по внешнеторговому контракту.

Ни одна из вышеперечисленных операций автоматически не приводит к возникновению постоянного представительства компании «Донат Инкорпорейтед» в Российской Федерации. Однако для принятия окончательного решения о наличии или отсутствии представительства необходимо проанализировать все обстоятельства в каждом конкретном случае.

Например, если дочернее предприятие «Донат Раша» будет представлять интересы компании «Донат Инкорпорейтед» в Российской Федерации, получит и будет регулярно использовать полномочия на заключение контрактов от имени американской компании, то оно может получить статус зависимого агента и образовать постоянное представительство «Донат Инкорпорейтед» в Российской Федерации (подробнее о зависимых агентах см. ниже).

Также, если компания «Донат Инкорпорейтед» наймет сотрудников в Российской Федерации, которые будут непосредственно заключать и администрировать сделки с арендодателем офисного здания, то у нее возникнет регулярная предпринимательская деятельность в Российской Федерации и как следствие этого появится постоянное представительство в Российской Федерации.

Что касается менеджеров, предоставленных дочерней фирме, то не исключена ситуация, когда они все или кто-то из них будет работать «на два фронта», т. е. в пользу и российской и американской компании (например, представлять интересы «Донат Инкорпорейтед», т. е. вести переговоры и подписывать контракты от ее имени). Подобная деятельность, осуществляемая регулярно, создаст постоянное представительство компании «Донат Инкорпорейтед».

Внешнеторговые сделки являются самыми «безопасными» сделками из перечня, за исключением случая, когда поставляемые в адрес «Донат Раша» ингредиенты были получены «Донат Инкорпорейтед» в результате переработки на таможенной территории РФ.

2.12.4. ЗАВИСИМЫЕ АГЕНТЫ

Выше были рассмотрены важнейшие понятия — отделение и постоянное представительство иностранного юридического лица, и случаи, когда отделение приобретает статус постоянного представительства. Все эти случаи объединяет одно, а именно **регулярная предпринимательская деятельность** отделения иностранной организации на территории Российской Федерации.

Однако постоянное представительство иностранного юридического лица может возникнуть даже в том случае, когда на территории Российской Федерации нет отделения этой иностранной организации. Речь идет о так называемом зависимом агенте, т. е. другой организации, действующей на территории Российской Федерации и представляющей интересы иностранного юридического лица.

Зависимый агент — это лицо, действующее от имени иностранной организации, которое имеет полномочия на представление интересов последней и регулярно их использует для подписания контрактов от имени организации либо для согласования их существенных условий (**п. 9 ст. 306 НК РФ**).

Если же иностранная компания действует в России через независимого агента, то это само по себе не ведет к образованию постоянного представительства. **Независимый агент** — это лицо, выполняющее поручения иностранной организации лишь в рамках своей **обычной профессиональной деятельности**, например брокер или комиссионер.

Пример 2.82. Зависимые агенты

Российская фирма «Ароматный скунс» становится эксклюзивным дистрибьютором парфюмерно-косметической продукции французской фирмы «Диорель-Мортадель».

Вариант 1. Между фирмами заключен внешнеторговый договор купли-продажи.

Вариант 2. Между фирмами заключен договор поручения.

В первом варианте агент не возникает вообще, поскольку договор купли-продажи не предполагает представления чьих-либо интересов.

Во втором варианте зависимый агент возникнет только в том случае, если российская фирма будет вести деятельность, выходящую за рамки обычного посреднического договора (проводить переговоры от лица французской компании с правом утверждения цены и других существенных условий сделок).

Дополнительным фактором в пользу «зависимости» агента будут коммерчески невыгодные условия посреднического договора (например, маленькое вознаграждение посреднику). Доказать существование зависимого агента на практике представляется сложным.

**2.12.5. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПОСТОЯННЫХ
ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ
ЛИЦ. СТАВКИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ**

В соответствии со **ст. 307 НК РФ** объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через представительство, являются три вида доходов:

1) доходы от деятельности постоянного представительства на территории Российской Федерации, уменьшенные на величину расходов, произведенных представительством;

2) доходы от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

3) дивиденды, проценты, доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности и другие доходы, указанные в **п. 1 ст. 309 НК РФ**, относящиеся к постоянному представительству.

Расходы постоянного представительства определяются по правилам, установленным **гл. 25 НК РФ**. Согласно **Письму Минфина РФ от 18.04.2008 г. № 03-08-05**, расходы, понесенные иностранной организацией за пределами РФ, относящиеся к ее постоянному представительству в РФ, могут быть приняты для целей налогообложения прибыли представительства при соблюдении следующих условий:

щихся к деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации через постоянное представительство.

2.13. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ ИЗ ИСТОЧНИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СЛУЧАЯХ, КОГДА ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НЕ ВОЗНИКАЕТ

2.13.1. СТАВКИ НАЛОГА ДЛЯ РАЗЛИЧНЫХ ВИДОВ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ИЗ ИСТОЧНИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Если у иностранной компании нет постоянного представительства в России, это еще не значит, что она находится вне поля зрения российских налоговых органов. В том случае, если она получает доходы от источников в Российской Федерации, эти доходы облагаются налогом у источника выплаты.

Это значит, что налог уплачивает не сама иностранная организация, а российский плательщик дохода (это может быть российская организация или представительство другой иностранной компании в Российской Федерации), который в данном случае является налоговым агентом.

Базовая ставка налога на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, равна **20%**.

В полном соответствии с международным подходом облагаются налогом у источника такие доходы, как **дивиденды, проценты, роялти** (т. е. авторские и лицензионные выплаты) (**подп. 1–4 п. 1 ст. 309 НК РФ**). Специальная ставка налога на доход в виде **дивидендов** составляет **15%**, а в виде **процентов** от государственных или муниципальных ценных бумаг также **15%** (в некоторых случаях **13¹** или даже **0%**) (**п. 4 ст. 284 НК РФ**). **Процентные доходы по иным долговым обязательствам** российских организаций облагаются по базовой ставке **20%**. По этой же ставке облагаются доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности (**роялти**).

¹ До 01.01.2015 г. — 9%.

ЗАДАЧИ

Задача 2.1. Цель: научиться составлять базовый расчет по налогу на прибыль

ЗАО «Торговый дом Кота Базилио» занимается продажей кормов для кошек и собак. Выручка от продажи кормов в текущем году составила 12 млн руб. (в том числе НДС — 2 млн руб.). Себестоимость проданных кормов — 6 млн руб. (в том числе НДС — 1 млн руб.). Прочие расходы ЗАО включают в себя:

- амортизацию основных средств — 400 тыс. руб.;
- зарплату персонала — 800 тыс. руб.;
- страховые взносы, начисленные на зарплату, — 200 тыс. руб.;
- аренду торговых помещений (без НДС) — 1 млн руб.

В прошлом году ЗАО получило налоговый убыток в сумме 1,4 млн руб.

1. Составьте расчет по налогу на прибыль ЗАО «Торговый дом Кота Базилио» и определите сумму налога, исходя из ставки 20%.

2. Рассчитайте суммы налога, зачисляемые в федеральный и региональный бюджеты.

Задача 2.2. Цель: научиться определять прибыль от операций безвозмездного получения имущества

ЗАО «Баранка», 51% акций которого принадлежат Антону Баранкину, входит в состав учредителей двух компаний: ЗАО «Кекс» (доля участия 60%) и ЗАО «Плюшка» (доля участия 50%).

В текущем году между компаниями имели место следующие операции (все суммы указаны без НДС).

1. В феврале текущего года ЗАО «Баранка» получило от Антона безвозмездно оргтехнику рыночной стоимостью 20 млн руб., мебель рыночной стоимостью 40 млн руб. и денежные средства на сумму 100 млн руб.

2. В том же месяце ЗАО «Баранка» безвозмездно передало полученную оргтехнику ЗАО «Кекс», а мебель — ЗАО «Плюшка». Кроме того, каждой компании было передано безвозмездно 50 млн руб.

3. В марте текущего года ЗАО «Баранка» получило от ЗАО «Плюшка» грузовик рыночной стоимостью 2 млн руб. Первоначальная стоимость грузовика в налоговом учете ЗАО «Плюшка» — 5 млн руб., накопленный износ — 2,5 млн руб.

Опишите последствия данных операций по налогу на прибыль для каждой из трех компаний.

Задача 2.3. Цель: научиться составлять базовый расчет по налогу на прибыль

ЗАО «Карабас-Барабас» занимается изготовлением и продажей игрушек. Данные о финансовых результатах ЗАО за текущий год приведены ниже. Все суммы указаны без НДС.

Продано игрушек на сумму 20 млн руб.

На производство этих игрушек было израсходовано материалов на сумму 4 млн руб. Работникам предприятия была начислена зарплата — 6 млн руб. На зарплату были начислены страховые взносы — 1560 тыс. руб.

Амортизация (износ) производственного оборудования составила 2,4 млн руб. Расходы по аренде производственного помещения составили 4,2 млн руб.

Получено 100 000 руб. в виде банковских процентов от размещения своих свободных средств на банковском депозите.

Отрицательная курсовая разница от переоценки валютных обязательств ЗАО составила 50 000 руб.

В прошлом году ЗАО получило 350 000 руб. убытка по данным налоговой декларации.

1. Составьте расчет по налогу на прибыль ЗАО «Карабас-Барабас» и определите сумму налога, исходя из ставки 20%.

Расчет сделайте по следующей форме:

1. Доходы от реализации.
2. Минус расходы, связанные с реализацией (по видам расходов).
3. Итого прибыль от реализации (п. 1 – п. 2).
4. Плюс доходы, не связанные с реализацией (внереализационные доходы).
5. Минус расходы, не связанные с реализацией (внереализационные расходы).
6. Итого прибыль от внереализационных операций (п. 4 – п. 5).
7. Прибыль текущего года (п. 3 + п. 6).
8. Минус налоговый убыток прошлого года.
9. Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка (п. 7 – п. 8).
10. Налог на прибыль по ставке 20%.

2. Рассчитайте суммы налога, зачисляемые в федеральный и региональный бюджеты.

Задача 2.4. Цель: научиться классифицировать доходы и расходы компании для целей налогообложения прибыли

ЗАО «Буренка из Масленкина» производит мороженое. ЗАО использует метод начисления для признания доходов и является плательщиком НДС.

Классифицируйте указанные ниже доходы и расходы ЗАО на следующие группы:

1. Доходы и расходы, связанные с реализацией. (Подразделите расходы на прямые и косвенные.)

2. Внереализационные доходы и расходы.

3. Доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении:

- 1) доходы (без НДС) от сдачи в аренду части склада другой компании;
- 2) дивиденды, уплаченные акционерам ЗАО;
- 3) стоимость молока, полученного безвозмездно не от акционера ЗАО;
- 4) проценты, начисленные по банковскому кредиту, взятому на закупку нового оборудования;
- 5) амортизация линии для производства мороженого;
- 6) аванс, полученный от покупателя за партию еще не отгруженного мороженого;
- 7) штрафы и санкции, уплаченные в бюджет;
- 8) положительная курсовая разница от переоценки средств на валютном счете;
- 9) выручка (без НДС) от продажи грузовика;
- 10) остаточная стоимость проданного грузовика;
- 11) аванс, перечисленный поставщику за молоко;
- 12) кредит, полученный от банка;
- 13) зарплата рабочим морозильного цеха;
- 14) страховые взносы, начисленные на зарплату директора;
- 15) авансовый платеж за годовую аренду производственных помещений;
- 16) платеж за аудиторские услуги;
- 17) оборудование, полученное безвозмездно от акционера ЗАО (доля участия — 50%);
- 18) оплата отдыха бухгалтера ЗАО в Турции;
- 19) подарки сотрудникам ЗАО на Новый год;
- 20) оплата членского взноса в организацию производителей мороженого;
- 21) передача материалов в виде вклада в уставный капитал дочернего предприятия;
- 22) передача мороженого на реализацию по договору комиссии;
- 23) выручка от продажи мороженого (без НДС);
- 24) НДС, полученный от покупателей;
- 25) налог на прибыль, уплаченный в бюджет;
- 26) премия производственным рабочим за результаты труда по итогам года;
- 27) оплата подписки для работников на журнал «Семь дней»;
- 28) оплата питания производственных рабочих (согласно положениям коллективного договора);
- 29) оплата абонементов в спортивный зал для работников;
- 30) выплата материальной помощи работникам;
- 31) расходы по ремонту производственного оборудования;
- 32) штраф, полученный от покупателя, за нарушение сроков оплаты мороженого;
- 33) оплата рекламы мороженого на телевидении.

Задача 2.5. Цель: уяснить критерии использования кассового метода по налогу на прибыль

Выручка ЗАО «Осел Иа» за прошлый год (в том числе НДС) составила 4 680 000 руб., в том числе:

в I квартале — 600 000 руб.; во II квартале — 1 440 000 руб.;

в III квартале — 1 320 000 руб.; в IV квартале — 1 320 000 руб.

За первое полугодие текущего года ЗАО получило выручку (в том числе НДС) в сумме 2 280 000 руб., в том числе:

в I квартале — 720 000 руб.; во II квартале — 1 560 000 руб.

ЗАО уплачивает НДС по ставке 18%.

Определите, может ли ЗАО «Осел Иа» использовать кассовый метод по налогу на прибыль в текущем году.

Задача 2.6. Цель: научиться определять доходы и расходы по методу начисления и кассовому методу

В январе текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию меда. Продажная цена меда с НДС — 480 000 руб.

ЗАО «Осел Иа» перечислило 240 000 руб. на счет ЗАО «Винни-Пятачок» в феврале текущего года.

В марте текущего года между фирмами был произведен взаимозачет на сумму 24 000 руб.

В апреле текущего года ЗАО «Осел Иа» передало ЗАО «Винни-Пятачок» в счет оплаты меда вексель компании «Роснефть» на сумму 216 000 руб. Вексель был погашен в мае текущего года.

1. Определите выручку для расчета налога на прибыль по кассовому методу.

2. Определите выручку для расчета налога на прибыль по методу начисления.

Задача 2.7. Цель: уметь правильно отражать выручку и внереализационные доходы в налоговом учете

1. В январе текущего года ЗАО «Пончик» отправило в США партию пончиков на сумму 2000 долл. США (без НДС). Оплата получена в феврале.

Курс доллара США, установленный ЦБ РФ, составил на дату отгрузки 66,5 руб./долл. США, на дату оплаты — 67 руб./долл. США.

2. В феврале текущего года ЗАО «Пончик» продало партию пончиков ЗАО «Баранка». По договору купли-продажи стоимость товаров выражена в условных единицах (у. е.) с привязкой к доллару США и составляет 5000 у. е. (без НДС). Оплата получена в марте.

Курс доллара США, установленный ЦБ РФ, составил на дату отгрузки 66 руб./долл. США; на дату оплаты — 65 руб./долл. США.

3. ЗАО «Винни-Пятачок» продал партию товаров в мае текущего года за 480 000 руб. (включая НДС). По условиям договора покупатель должен оплатить товары через 10 дней после их получения. При этом покупатель должен уплатить 0,5% от стоимости товаров за каждый день предоставленной отсрочки платежа.

Покупатель оплатил товары и проценты за 10 дней отсрочки в июне.

4. Стоимость товаров, отгруженных ЗАО «Винни-Пятачок» в июле, составила 1 200 000 руб. (включая НДС — 200 000 руб.). В оплату товаров покупатель выдал ЗАО «Винни-Пятачок» собственный вексель. Номинальная стоимость векселя — 1 200 000 руб. Вексель погашен в августе, сумма процентов составила 20 000 руб.

Определите суммы выручки, внереализационных доходов (расходов) и укажите момент их возникновения для каждой указанной операции как по методу начисления, так и по кассовому методу. НДС с суммы процентов по векселю не учитывать.

Задача 2.8. Цель: научиться рассчитывать прибыль при использовании метода начисления и кассового метода

Доходы и расходы ЗАО «Пончие» за январь текущего года характеризуются следующими данными:

1. Отгружена продукция покупателям на сумму 1 920 000 руб. (в том числе НДС — 320 000 руб.).

2. За отгруженную ранее продукцию получена оплата от покупателей на сумму 1 200 000 руб. (в том числе НДС — 200 000 руб.). Из этой суммы только 50% относится к отгрузкам января, упомянутым в п. 1, остальная оплата относится к прошлогодним отгрузкам.

3. Стоимость приобретенных материалов, использованных в производстве в январе, составила 1 080 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.). Из них оплачено 80% в январе, 20% — в феврале.

4. Начислена зарплата работникам за январь, всего на сумму 120 000 руб., страховые взносы с начисленной зарплаты составили 31 200 руб. Начисленная зарплата выплачена в феврале, страховые взносы переведены в бюджет также в феврале.

5. В январе выплачена зарплата за декабрь прошлого года в сумме 100 000 руб. Также в январе перечислены страховые взносы с зарплаты декабря в сумме 26 000 руб.

6. В январе получен безвозмездно компьютер от другой компании, являющейся независимым лицом. Рыночная стоимость компьютера — 130 000 руб. (без НДС). Первоначальная стоимость компьютера в налоговом учете, по данным передающей стороны, — 160 000 руб., накопленный износ — 20 000 руб.

7. Амортизация основных средств за январь составила 60 000 руб. Только 70% основных средств оплачено.

8. В январе получена предоплата от покупателя на сумму 60 000 руб. (в том числе НДС — 10 000 руб.). Отгрузка в адрес этого покупателя произошла в феврале.

9. В январе начислены проценты по банковскому кредиту в сумме 120 000 руб. (НДС не облагаются). Проценты выплачены в феврале.

10. В январе выплачены проценты, начисленные по банковскому кредиту за декабрь, в сумме 120 000 руб. (НДС не облагаются).

11. В январе сделана предоплата производственных материалов в сумме 84 000 руб. (в том числе НДС — 14 000 руб.). Материалы получены в феврале.

12. В январе была произведена оплата за услуги производственного назначения в сумме 480 000 (в том числе НДС — 80 000 руб.). Услуги оказаны в прошлом году.

1. Рассчитайте налогооблагаемую прибыль ЗАО «Пончик» за январь, исходя из того, что ЗАО для определения доходов и расходов использует кассовый метод.

2. Рассчитайте налогооблагаемую прибыль ЗАО «Пончик» за январь, исходя из того, что для определения доходов и расходов ЗАО использует метод начисления.

Задача 2.9. Цель: научиться отражать прибыль прошлых периодов в налоговом учете

Во II квартале текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил факт занижения налогооблагаемой прибыли ЗАО на 2 000 000 руб.

Вариант 1. Установлено, что ошибка, которая привела к занижению налога, была совершена во II квартале прошлого года.

Вариант 2. Период совершения данной ошибки не установлен.

Что должен предпринять бухгалтер ЗАО в каждой из двух указанных ситуаций?

Задача 2.10. Цель: научиться определять внереализационные доходы (расходы) от ликвидации основных средств и от оприходования излишков, выявленных в ходе инвентаризации

1. ЗАО «Пончик» решило ликвидировать здание цеха. Первоначальная стоимость здания — 6 000 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту ликвидации — 5 500 000 руб. Затраты, связанные с ликвидацией здания, составили 200 000 руб.

В результате ликвидации здания были получены материалы, рыночная стоимость которых составляет 240 000 руб.

2. ЗАО «Пончик» провело инвентаризацию своего имущества. В ходе инвентаризации были выявлены неучтенные:

- материалы (рыночная стоимость — 100 000 руб.);
- полуфабрикаты (рыночная стоимость — 140 000 руб.);
- готовая продукция (рыночная стоимость — 160 000 руб.).

Определите величину внереализационных доходов (расходов), полученных в результате данных операций.

Задача 2.11. Цель: научиться отражать процентные доходы в налоговом учете

3 октября текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» предоставило ЗАО «Осел Иа» заем на сумму 2 000 000 руб. сроком на 6 месяцев.

Согласно заключенному договору ЗАО «Осел Иа» уплачивает проценты по займу по ставке 14% годовых. Проценты уплачиваются «Ослом Иа» один раз в 3 месяца начиная с 3 января следующего года.

Отчетный период по налогу на прибыль для ЗАО «Винни-Пятачок» составляет месяц.

Определите суммы внереализационных доходов по состоянию на 31.10, 30.11 и 31.12 текущего года, исходя из того, что ЗАО «Винни-Пятачок» использует метод начисления по налогу на прибыль.

Задача 2.12. Цель: научиться устанавливать предельную величину расходов на рекламу для целей налогового учета

В текущем году расходы ЗАО «Пончик» на рекламу пончиков в средствах массовой информации составили 4 800 000 руб. (в том числе НДС — 800 000 руб.).

Сумма призов для победителей рекламной кампании пончиков составила 1 200 000 руб. (в том числе НДС — 200 000 руб.).

Выручка текущего года составила 80 000 000 руб. (без НДС).

Определите сумму расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Задача 2.13. Цель: научиться устанавливать предельную величину представительских расходов для целей налогового учета

В текущем году ЗАО «Пончик» израсходовало следующие суммы на программу развития партнерских отношений с покупателями:

1) на организацию завтраков, обедов и ужинов представителей других фирм — 480 000 руб. (в том числе НДС — 80 000 руб.);

2) на культурно-развлекательные мероприятия для представителей других фирм — 180 000 руб. (в том числе НДС — 30 000 руб.);

3) на оплату авиабилетов и проживания в гостиницах представителей других фирм — 360 000 руб. (в том числе НДС — 60 000 руб.).

Расходы фирмы на оплату труда составили в текущем году 8000 тыс. руб. Страховые взносы, начисленные на оплату труда, — 2400 тыс. руб.

Определите сумму расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Задача 2.14. Цель: научиться определять предельную величину командировочных расходов для целей налогового учета

Люся Колбаскина работает менеджером по продажам на косметической фабрике «Восход». В январе Люся отправилась в две командировки. 10 января она выехала в 23.59 на «Красной стреле» в Санкт-Петербург, откуда 13 января полетела дальше в Париж по делам фирмы. Из Парижа она вернулась в Москву 15 января в 7 часов утра.

20 января она представила следующий отчет в бухгалтерию (все суммы указаны без НДС):

1) расходы в Санкт-Петербурге:

- стоимость билета на поезд — 3400 руб.;
- счет за проживание в отеле — 25 200 руб.;
- счета за обеды в ресторане — 6400 руб.
- билеты в Мариинский театр (куда она ходила с клиентом) — 3800 руб.;
- счет за пользование спортивным залом и бассейном при отеле — 2600 руб.;
- счет за услуги парикмахерской отеля — 1200 руб.;
- счета за поездки по городу на такси — 1800 руб.;

2) расходы в Париже:

- стоимость билетов на самолет — 20 700 руб.;
- стоимость электрички из аэропорта в город и обратно — 20 евро;
- стоимость поездок на такси по городу — 100 евро;
- счет за проживание в отеле — 280 евро;
- счета за обеды в ресторане — 180 евро.

Люся получила полное возмещение всех вышеуказанных расходов.

Внутренние нормы суточных, установленные приказом директора фабрики, составляют: по Российской Федерации — 1000 руб., по Франции — 70 евро.

Курс евро на дату представления отчета — 80,9 руб. (условно).

Определите состав командировочных расходов организации, уменьшающих ее налогооблагаемую прибыль.

Задача 2.15. Цель: понять расчет амортизации по нелинейному методу

В декабре прошлого года ЗАО «Пончик» приобрело новое оборудование для производства пончиков. Стоимость оборудования без НДС составляет 400 000 руб. Срок полезного использования, определенный в соответствии с Классификацией основных средств, составляет 4 года (48 месяцев). ЗАО воспользовалось своим правом на единовременное списание до 30% первоначальной стоимости оборудования.

1. Рассчитайте сумму амортизации оборудования ЗАО для целей налогообложения за I квартал текущего года по линейному методу.
2. Рассчитайте сумму амортизации оборудования ЗАО для целей налогообложения за I квартал текущего года по нелинейному методу.

Задача 2.16. Цель: научиться рассчитывать расходы на амортизацию для целей налогового учета с применением понижающего коэффициента

В марте текущего года ЗАО «Пончик» приобрело легковой автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля без НДС — 800 000 руб. Срок полезного использования 6 лет (72 месяца).

ЗАО воспользовалось своим правом на единовременное списание до 30% первоначальной стоимости автомобиля.

1. Рассчитайте сумму амортизации автомобиля ЗАО для целей налогообложения за текущий год по линейному методу.
2. Рассчитайте сумму амортизации автомобиля ЗАО для целей налогообложения за текущий год по линейному методу.

Задача 2.17. Цель: научиться определять предельную величину резерва по сомнительным долгам для целей налогового учета

ЗАО «Пончик» было зарегистрировано в апреле текущего года. Для признания доходов в целях налогообложения прибыли ЗАО использует метод начисления. Согласно учетной политике, в целях налогообложения ЗАО создает резерв по сомнительным долгам. Имеются следующие данные по доходам и дебиторам ЗАО, тыс. руб.:

	На 30.06	На 30.09	На 31.12	На 31.03 следующего года
1. Выручка (без НДС) нарастающим итогом	600	1600	3600	1000
2. Просроченные долги сроком более 90 дней (с НДС)	0	80	160	240
3. Просроченные долги от 45 до 90 дней (с НДС)	140	200	280	320
4. Просроченные долги сроком менее 45 дней (с НДС)	60	90	150	120

В октябре текущего года ЗАО списало задолженность одного дебитора на сумму 40 000 руб. (в том числе НДС) в связи с его банкротством и ликвидацией.

Рассчитайте сумму расходов по списанию сомнительных долгов в налоговом учете ЗАО «Пончик» за текущий год и определите сумму внереализационного дохода, возникающего в I квартале следующего года.

Задача 2.18. Цель: научиться составлять расчет по налогу на прибыль

ЗАО «Пончик» осуществляет продажу пончиков «Диетический», которые закупаются на другом предприятии и перепродаются. Данные о финансовых результатах фирмы за отчетный период следующие (без НДС):

1. Продано пончиков «Диетических» на сумму 9 000 000 руб. Получено от покупателей денежных средств в оплату отгруженных пончиков — 8 200 000 руб.

2. Стоимость всех приобретенных пончиков этого вида составила 5 000 000 руб. Дополнительно уплачено 300 000 руб. за их доставку на склад. По состоянию на конец года 20% пончиков остались непроданными.

3. Работникам, занятым на продажах этих пончиков, начислена зарплата — 500 000 руб. Сумма страховых взносов, начисленных за зарплату, — 195 000 руб.

4. Административному персоналу начислена зарплата — 200 000 руб. На эту зарплату начислены страховые взносы — 78 000 руб.

5. Амортизация (износ) торгового оборудования составила 228 000 руб. Амортизация прочих основных средств общехозяйственного назначения составила 112 000 руб.

6. 9 ноября текущего года был взят в банке валютный кредит в сумме 200 000 долларов США. Ставка по кредиту — 16% годовых. Проценты уплачиваются ежемесячно на последнее число каждого месяца начиная с 30 ноября. Курсы доллара США, установленные ЦБ РФ (условно): на 9 ноября — 63 руб./долл. США; на 30 ноября — 62,5 руб./долл. США; на 31 декабря — 62 руб./долл. США.

7. Представительские расходы составили 45 000 руб.

8. Расходы на рекламу пончиков составили 200 000 руб. (половина этой суммы относилась к стоимости призов, вручаемых победителям массовых рекламных кампаний).

9. За год был начислен налог на имущество в сумме 12 000 руб.

10. Налоговый убыток прошлого года ЗАО составил 2 500 000 руб.

Составьте расчет по налогу на прибыль за год и рассчитайте налог на прибыль по ставке 20%. Ставку ЦБ РФ принять за 18,75%.

Задача 2.19. Цель: научиться составлять расчет по налогу на прибыль

ЗАО «Пончик» занимается производством пончиков «Толстяк». Данные о финансовых результатах фирмы за отчетный период по реализации произведенных пончиков этого вида (без НДС) следующие:

1. Всего было продано 90% произведенных пончиков «Толстяк» на сумму 1 000 000 руб.

2. Всего на производство пончиков «Толстяк» было израсходовано муки, масла и прочих материалов на сумму 240 000 руб. ЗАО дополнительно пришлось уплатить своим поставщикам штраф в размере 20 000 руб. за несвоевременную оплату приобретенных материалов.

3. Работникам, занятым в производстве этих пончиков, была начислена зарплата — 200 000 руб. Сумма страховых взносов, начисленных на зарплату, — 52 000 руб.

4. Административному персоналу была начислена зарплата — 60 000 руб. Сумма страховых взносов, начисленных на зарплату, — 15 600 руб.

5. Амортизация (износ) оборудования по производству пончиков составила 120 000 руб.

6. Амортизация прочих основных средств общехозяйственного назначения — 32 000 руб.

7. Амортизация эксклюзивного патента на изготовление пончиков — 48 000 руб.

8. Остатков незавершенного производства и готовой продукции на начало периода у ЗАО «Пончик» не было.

9. 31 марта текущего года был взят рублевый кредит в сумме 200 000 руб. на год под 20% годовых. Проценты уплачиваются ежеквартально начиная с 1 июля. Ставки рефинансирования ЦБ (условно): 1 января — 30 июня — 10%, 1 июля — 31 декабря — 12%. Договор не предусматривает изменения процентной ставки.

10. Представительские расходы составили 25 000 руб.

11. Расходы на рекламу пончиков составили 40 000 руб. (из них 60% относились к стоимости призов, вручаемых победителям массовых рекламных кампаний).

12. За год был начислен налог на имущество в сумме 5000 руб.

13. Резерв по сомнительным долгам на начало года был равен 50 000 руб. По результатам инвентаризации дебиторской задолженности на конец года он должен быть равен 100 000 руб. В течение года была списана дебиторская задолженность на сумму 30 000 руб. (в том числе НДС).

14. В июле ЗАО приобрело неисключительные права на бухгалтерскую программу сроком службы 4 года стоимостью 48 000 руб.

15. В прошлом году ЗАО был получен убыток в размере 50 000 руб.

Составьте расчет по налогу на прибыль за год и рассчитайте налог на прибыль по ставке 20%.

Задача 2.20. Цель: понять критерии возникновения постоянного представительства для целей налогообложения

А. Предположим, что жительница Москвы г-жа Зоя Марковна Бром работает дистрибьютором косметической продукции американской компании, не имеющей отделения в Российской Федерации, по договору:

- 1) купли-продажи;
- 2) комиссии;
- 3) поручения;
- 4) трудовому.

Определите вероятность возникновения постоянного представительства американской компании в Российской Федерации в смысле ст. 306 НК РФ по каждому из указанных вариантов.

Б. Подруга Зои Марковны Соня также хочет продавать косметику американской фирмы. Она становится субдистрибьютором, т. е. заключает договор комиссии непосредственно с г-жой Бром на реализацию косметики.

Определите вероятность и возможность возникновения еще одного постоянного представительства американской компании в Российской Федерации.

В. Предположим, что у Зои Марковны имеется трудовой договор с американской компанией, по которому она имеет право заключать сделки купли-продажи с прочими лицами от имени компании в России. Такие сделки заключаются исключительно на кухне Зои Марковны, так как американцы не готовы оплачивать аренду офиса.

Может ли кухня Зои Марковны рассматриваться в качестве постоянного места регулярного осуществления предпринимательской деятельности в смысле положений ст. 306 НК РФ?

Задача 2.21. Цель: понять критерии возникновения постоянного представительства для целей налогообложения

Директор английской фирмы м-р Ричард Главер часто приезжает в Москву и в Санкт-Петербург, где ведет деловые переговоры и подписывает контракты от имени своей компании. М-р Главер всегда останавливается в гостинице «Националь» в Москве и «Невский Палас» в Санкт-Петербурге.

В текущем году м-р Главер провел в общей сложности 62 дня в Москве и 23 — в Санкт-Петербурге.

Определите вероятность возникновения постоянного представительства английской фирмы в Российской Федерации в смысле положений ст. 306 НК РФ.

Задача 2.22. Цель: понять критерии возникновения постоянного представительства для целей налогообложения

Испанская фирма сдала в аренду московскому казино 10 игровых автоматов. Казино платит фиксированную сумму в месяц за каждый автомат. Собственность на автоматы остается у испанской компании.

Определите вероятность возникновения постоянного представительства испанской компании в Российской Федерации в смысле положений ст. 306 НК РФ.

Задача 2.23. Цель: научиться определять налоговый статус отделения иностранной компании

Французская фирма «Ля Бижу» регистрирует свое представительство в Российской Федерации, которое занимается:

Вариант А: исключительно маркетинговой деятельностью (изучением ювелирного рынка Российской Федерации).

Вариант Б: маркетинговой деятельностью, а также дистрибуцией рекламных материалов о продукции фирмы.

Вариант В: маркетинговой деятельностью, дистрибуцией рекламных материалов о продукции фирмы, подписанием контрактов на поставку украшений в Российскую Федерацию.

Вариант Г: маркетинговой деятельностью, дистрибуцией рекламных материалов о продукции фирмы, а также аналогичной деятельностью в пользу другой французской фирмы — «Ля Контесс». Расчеты между фирмами «Ля Бижу» и «Ля Контесс» производятся во Франции.

Определите налоговый статус представительства французской компании по каждому из указанных вариантов. Объясните, как будет производиться расчет налога на прибыль.

Задача 2.24. Цель: научиться определять налоговый статус и учитывать таможенные ограничения для представительств иностранных компаний в Российской Федерации

Американская компания предполагает начать поставки автомобилей в Российской Федерации. С этой целью она планирует зарегистрировать в Российской Федерации представительство, которое будет:

1) проводить маркетинговые исследования рынка и осуществлять рекламу автомобилей фирмы;

2) заключать контракты с покупателями в Российской Федерации на поставки автомобилей;

3) осуществлять импорт автомобилей в Российскую Федерацию.

Прокомментируйте планы американской фирмы с точки зрения таможенного и налогового законодательства Российской Федерации.

Задача 2.25. Цель: научиться понимать понятия «зависимый» и «независимый» агент

Российская торговая фирма «Оптима» становится эксклюзивным дистрибьютором электронной продукции японской фирмы «Митакаши».

Определите вероятность возникновения постоянного представительства «Митакаши» в Российской Федерации.

Задача 2.26. Цель: рассчитать налог на доходы, удерживаемый у источника выплаты

Испанская компания «Хуан Карлос» (без представительства в Российской Федерации) заключила контракт с российской фирмой «Иван Карлов» на проведение маркетингового исследования в России в отношении спроса на продукцию испанской фирмы. Общая сумма контракта составляет 28 000 евро.

Определите сумму налога на доходы, которая должна быть удержана фирмой «Иван Карлов».

Задача 2.27. Цель: рассчитать сумму налога на доходы, удерживаемую у источника выплаты

Российская компания заключила внешнеторговый контракт с датской компанией на импорт рыбы. Сумма контракта составляет 50 000 евро.

Рассчитайте сумму налога на доходы, удерживаемую при выплате за рыбу поставщику.

ГЛАВА 3

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания НДС.
2. Научить вас определять место реализации услуг для целей НДС.
3. Научить вас рассчитывать НДС с реализации в Российской Федерации и применять особые правила по экспорту.
4. Объяснить вам правила расчета НДС в особых случаях.

3.1. СУЩНОСТЬ НДС. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА. ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС

3.1.1. СУЩНОСТЬ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Сущность НДС проще всего проиллюстрировать на следующем примере (цифры условные).

Пример 3.1. Сущность НДС

Предприятие А занимается заготовкой древесины, которую оно продает предприятию Б за 100 руб. плюс НДС. Предприятие Б обрабатывает полученную древесину и продает ее мебельной фабрике В за 300 руб. плюс НДС. Произведенная мебель продается фабрикой гражданину за 800 руб. плюс НДС. Ставка НДС равна 20%.

Исходя из условия добавленная стоимость равна:

- у предприятия А — 100 руб.;
- у предприятия Б — 200 руб. (300 руб. — 100 руб.);
- у мебельной фабрики В — 500 руб. (800 руб. — 300 руб.).

Налог на добавленную стоимость равен произведению добавленной стоимости на ставку налога:

- у предприятия А — 20 руб. (100 руб. × 20%);
- у предприятия Б — 40 руб. (200 руб. × 20%);
- у мебельной фабрики В — 100 руб. (500 руб. × 20%).

На практике рассчитать добавленную стоимость подобным способом достаточно сложно, поэтому НДС рассчитывается не в один, а в три этапа.

1-й этап. Исчисляется так называемый исходящий НДС, т. е. НДС, начисленный на сумму всей выручки от продаж. Этот налог отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «НДС»).

«Исходящий» НДС с выручки будет равен:

- у предприятия А — 20 руб. ($100 \text{ руб.} \times 20\%$);
- у предприятия Б — 60 руб. ($300 \text{ руб.} \times 20\%$);
- у мебельной фабрики — 160 руб. ($800 \text{ руб.} \times 20\%$).

2-й этап. Определяется так называемый входящий НДС, т. е. НДС, уплачиваемый поставщикам ресурсов. Этот налог отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

«Входящий» НДС с покупок будет равен:

- у предприятия А — 0 руб.;
- у предприятия Б — 20 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия А);
- у мебельной фабрики — 60 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия Б).

3-й этап. Разница между «исходящим» и «входящим» НДС образует итоговую сумму налога:

- у предприятия А — 20 руб. ($20 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.}$);
- у предприятия Б — 40 руб. ($60 \text{ руб.} - 20 \text{ руб.}$);
- у мебельной фабрики — 100 руб. ($160 \text{ руб.} - 60 \text{ руб.}$).

Итак, в самом общем случае предприятие должно начислить НДС на всю сумму, которую оно предполагает получить от покупателей (так называемый **исходящий НДС**). Одновременно оно имеет право уменьшить начисленный налог на суммы **«входящего» НДС** по сделанным ею самой покупкам. Разница между налогом, начисленным с продаж, и «входящим» налогом по покупкам подлежит уплате в бюджет.

Хотя НК РФ не оперирует понятиями **«входящего»** и **«исходящего» НДС**, эти термины широко используются в данной главе для облегчения изложения материала.

Схематично расчет НДС может быть представлен таким образом:



На первый взгляд НДС является примитивным налогом, так как его «формула» состоит всего из двух элементов: «исходящего» и «входящего» НДС. Однако это впечатление обманчиво, так как исчисление обоих элементов регулируется сложными правилами, зачастую непонятными даже специалистам.

3.1.2. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД ПО НДС. СРОКИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ, УПЛАТЫ И ВОЗМЕЩЕНИЯ НАЛОГА

Налоговым периодом по НДС для **всех** плательщиков (а также налоговых агентов по НДС) признается **квартал**.

В этом состоит отличие НДС от налога на прибыль, налога на доходы физических лиц. Для этих налогов налоговый период — календарный год.

В общем случае представление деклараций по НДС и его уплата производится не позднее **25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом**¹. Например, декларация по НДС за первый квартал должна быть подана **не позднее 25 апреля**.

Уплата налога, исчисленного по данным квартальной декларации, производится тремя равными ежемесячными платежами, которые производятся **не позднее 25-го числа**, начиная с месяца, следующего за отчетным кварталом.

¹ Начиная с 1 января 2014 г. плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны предоставлять декларации по данному налогу только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Например, если сумма НДС к оплате за I квартал равна 90 000 руб., то к 25 апреля уплачивается 30 000 руб., к 25 мая — 30 000 руб. и к 25 июня 30 000 руб.

При импорте товаров в Российскую Федерацию (подробнее см. **п. 3.9.6**) НДС уплачивается таможенным органам в сроки, установленные таможенным законодательством.

НДС, удерживаемый с выплат, производимых иностранным юридическим лицам, не состоящим на налоговом учете в Российской Федерации, уплачивается одновременно с этими выплатами (подробнее см. **п. 3.9.7**).

В соответствии с положениями **ст. 176 НК РФ**, если по итогам налогового периода сумма вычетов «входящего» НДС превысит сумму «исходящего» НДС, то полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику после проведения камеральной проверки.

Камеральная проверка обоснованности суммы, заявленной к возмещению, проводится в течение **двух месяцев**¹ со дня представления налогоплательщиком декларации по НДС (**п. 2 ст. 88 НК РФ**).

Решение о возмещении суммы налога должно быть принято налоговым органом в течение семи дней после завершения камеральной проверки, при условии отсутствия нарушений налогового законодательства.

Возмещение превышения суммы вычетов «входящего» НДС над суммой «исходящего» НДС происходит:

- либо в виде зачета этой суммы в счет погашения недоимок по НДС, другим федеральным налогам, а также задолженности по соответствующим пеням и штрафам;
- либо в виде возврата суммы превышения на банковский счет налогоплательщика.

Конкретный порядок и сроки возмещения установлены **ст. 176 НК РФ**.

С 1 января 2010 г. у организаций появилась возможность быстрее возместить НДС, воспользовавшись заявительным порядком, который прописан в **статье — 176.1 НК РФ**.

Начиная с **I квартала 2010 г.** налогоплательщики вместе с отчетностью по НДС могут подать заявление о возврате суммы налога к возмещению до окончания камеральной проверки. По результатам рассмотрения этого заявления нало-

¹ Начиная с 4.09.2018 года, срок проверок сокращен с 3 до 2 месяцев в соответствии с Федеральным законом № 302-ФЗ.

говые органы возвращают сумму возмещения на расчетный счет компании (или зачитывают в счет имеющейся недоимки). Если впоследствии по результатам проверки выяснится, что налог был возмещен неправомерно, компания будет обязана вернуть сумму возмещения с процентами, которые начисляются исходя из **двойной ставки рефинансирования**.

3.1.3. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НДС

Плательщиками НДС признаются (ст. 143 НК РФ):

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации.

Не являются плательщиками НДС организации и предприниматели:

- получившие освобождение от уплаты НДС (ст. 145 НК РФ);
- переведенные на упрощенную систему налогообложения (ст. 346.11 НК РФ);
- переведенные на уплату единого налога¹ (но только по тем видам деятельности, которые облагаются этим налогом) (ст. 346.26 НК РФ).

Однако даже эти организации должны платить НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Если организация имеет обособленные подразделения (филиалы, представительства), уплата НДС производится централизованно по местонахождению головного подразделения.

Иностранные организации признаются плательщиками НДС, если местом реализации ими товаров (работ, услуг) признается Российская Федерация (см. **раздел 3.2**).

3.1.4. ПОЛУЧЕНИЕ ПРАВА НА ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПЛАТЕЛЬЩИКА НДС

Статья 145 НК РФ предоставляет право на освобождение от обязанностей плательщика НДС тем организациям и предприятиям, общая выручка которых за каждые **три предшествующих освобождению месяца** не превысила **2 млн руб.** (без НДС).

Освобождение **не может быть предоставлено** организациям и предпринимателям, реализующим подакцизные товары

¹ А также предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения.

или ввозящим товары на таможенную территорию Российской Федерации.

Право на освобождение предоставляется на **двенадцать последовательных календарных месяцев** в уведомительном порядке (т. е. налогоплательщик представляет в налоговый орган уведомление по установленной форме и документы, подтверждающие право на освобождение). Право на освобождение может быть утрачено, если выручка от реализации за каждые **три последовательных месяца** превысит **2 млн руб. (без НДС)** либо если произойдет реализация подакцизных товаров.

Подтверждающими документами являются:

- выписка из баланса (для организаций);
- выписка из книги учета доходов и расходов (для предпринимателей);
- выписка из книги продаж;
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Пример 3.2. Освобождение от обязанностей плательщика НДС

В январе ЗАО «Пончик» получило освобождение от обязанностей плательщика НДС. В августе выручка (без НДС) за июнь, июль и август превысила 2 млн руб. Право на освобождение утрачено с 1 июля, т. е. с начала третьего квартала. Сумма налога за июль и август подлежит восстановлению и уплате в бюджет.

Организации и предприниматели, направившие в налоговые органы уведомления об использовании права на освобождение от уплаты НДС, не могут отказаться от этого освобождения в течение **двенадцать последовательных месяцев**, за исключением случая, если их общая выручка за каждые **три последовательных месяца** превысит **2 млн руб.** либо если будут реализованы подакцизные товары.

Организации (или предприниматели), получившие право на освобождение от уплаты НДС, включают «входящий» НДС в свои затраты, т. е. суммы «входящего» налога уже не могут быть предъявлены ими к вычету из бюджета. «Входящий» НДС, который был принят к вычету до получения освобождения, в некоторых случаях должен быть восстановлен (подробнее см. п. 3.7.2).

Пример 3.3. Включение «входящего» НДС в затраты при наличии освобождения от обязанностей налогоплательщика по НДС

ЗАО «Пончик» приобрело пончиковый агрегат стоимостью 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС).

Вариант 1. ЗАО «Пончик» является плательщиком НДС:

20 000 руб. принимаются к вычету после постановки на учет основного средства. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет **100 000 руб.**

Вариант 2. ЗАО «Пончик» получило освобождение от обязанностей плательщика НДС:

20 000 руб. к вычету не принимаются. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет **120 000 руб.**

3.1.5. ОПЕРАЦИИ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НДС

Статья 149 НК РФ содержит перечень операций, признаваемых реализацией, но освобожденных от НДС.

В частности, не подлежат налогообложению:

- реализация медицинских товаров и услуг (по перечню, указанному в данной статье);
- реализация услуг по перевозке пассажиров (за исключением обычного и маршрутного такси);
- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации);
- реализация услуг учреждениями культуры и искусства (по перечню, указанному в статье);
- реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, исключительных прав на программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем и секреты производства (ноу-хау), а также передача прав на использование вышеуказанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;
- реализация услуг по проведению технического осмотра;
- некоторые другие виды реализации¹.

«Входящий» НДС по товарам (работам, услугам), использованным в операциях, перечисленных в вышеупомянутом перечне, к вычету не принимается и включается в затраты. Если «входящий» НДС был принят к вычету до момента использования ресурсов в вышеупомянутых операциях, то он подлежит восстановлению (подробнее см. п. 3.7.2).

¹ В частности, реализация имущества должника-банкрота.

Пример 3.4. Включение «входящего» НДС в затраты по операциям, освобождаемым от налога

Медицинский центр «Остаться в живых» оказывает населению услуги, освобожденные от НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ. В текущем отчетном периоде реализовано медицинских услуг на сумму 100 руб. (условно). В том же периоде расходы центра составили 59 руб. (в том числе 9 руб. «входящий» НДС).

Поскольку услуги центра НДС не облагаются (т. е. «исходящий» НДС не возникает), весь «входящий» НДС включается в затраты. Прибыль центра равна 41 руб. (100 руб. – 59 руб.).

Некоторые виды операций, которые не облагаются НДС, подлежат лицензированию. Если лицензии у предприятия нет, то НДС взимается в общем порядке.

Предприятие, осуществляющее облагаемые и не облагаемые налогом операции, обязано вести отдельный учет этих операций для целей НДС.

Даже если все операции предприятия освобождены от НДС, оно обязано выставлять покупателям счета-фактуры, вести книги покупок и продаж, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также подавать декларацию по НДС.

В примере 3.4 счета-фактуры выставляются без указания сумм налога со штампом «Без НДС». Выставление счетов-фактур не требуется по банковским, страховым операциям, а также по операциям негосударственных пенсионных фондов, по реализации ценных бумаг (за исключением брокерских услуг).

Сведения об операциях, освобождаемых от НДС, отражаются в приложении к декларации по НДС, причем для каждого вида операции должен быть указан ее код. Коды приводятся в инструкции по заполнению деклараций по НДС.

Может оказаться, что освобождение от уплаты НДС невыгодно для организации, поскольку, как указывалось выше, «входящий» НДС по ресурсам, использованным для этих операций, не возмещается, а включается в затраты.

По этой причине организация может отказаться от освобождения операций от НДС и уплачивать в бюджет разницу между «исходящим» и «входящим» НДС согласно общему порядку.

3.2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ) ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НДС

В соответствии с НК РФ НДС облагаются товары (работы, услуги), реализованные или переданные безвозмездно **только** на территории Российской Федерации. Если реализация (безвозмездная передача) произошла за границей, то уплачивать НДС не нужно.

Статьи 147, 148 НК РФ содержат ряд правил (во многом искусственных) по определению места реализации для целей НДС.

3.2.1. КРИТЕРИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ ДЛЯ ТОВАРОВ

Товар будет считаться реализованным в Российской Федерации, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- товар находится на территории Российской Федерации, не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Если товар вывозится из Российской Федерации (экспорт), то местом реализации все равно считается Российская Федерация. Однако при соблюдении определенных условий к экспортной выручке может быть применена ставка НДС **0%** (см. раздел 3.8).

Пример 3.5. Определение места реализации товаров для целей НДС

Французская компания «Ле Бижу» продает ЗАО «Пончик»:

- 1) офисное здание, принадлежащее «Ле Бижу» и находящееся в Москве;
- 2) оборудование, принадлежащее «Ле Бижу», находящееся на территории Российской Федерации;
- 3) офисное здание, принадлежащее «Ле Бижу» и находящееся в Париже;
- 4) оборудование, принадлежащее «Ле Бижу», находящееся на территории Франции.

Согласно ст. 38 НК РФ, под определение товара подпадает любое имущество, подлежащее реализации, включая здания и оборудование.

Российская Федерация является местом реализации для целей НДС только в случаях 1 и 2.

3.2.2 КРИТЕРИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ ДЛЯ УСЛУГ

Что касается услуг, то критерии признания Российской Федерации местом их реализации изменяются в зависимости от вида услуги.

Если услуги связаны с **недвижимым имуществом**, которое находится в Российской Федерации (строительство, монтаж, ремонт и пр.), то местом реализации услуг признается Российская Федерация.

Таким образом, при выполнении строительных, монтажных, строительно-монтажных, ремонтных, реставрационных работ, работ по озеленению, при оказании услуг по аренде, непосредственно связанных с недвижимым имуществом, находящимся за пределами территории Российской Федерации, объект налогообложения НДС не возникает.

Пример 3.6. Определение места оказания услуг для целей НДС

1. ЗАО «Пончик» берет в аренду здание, принадлежащее французской фирме «Ле Бижу» и находящееся в Москве.

Арендная плата облагается НДС, поскольку здание находится на территории Российской Федерации и услуга считается реализованной в Российской Федерации.

2. ЗАО «Нуф-Нуф» ведет ремонтные работы здания свинофермы, находящейся в Турции.

Российская Федерация не признается местом реализации для целей НДС, поскольку здание находится в Турции. Объект налогообложения по НДС не возникает.

Местом реализации выполненных работ (оказанных услуг), связанных с **движимым имуществом**, признается Российская Федерация, если это имущество находится на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся: монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание.

Местом реализации **транспортных услуг** признается Российская Федерация, если услуги по перевозке и (или) транспортировке оказываются российскими организациями и при этом пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации¹.

Если услуги относятся к **сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и**

¹ Подробнее — см. ст. 161 НК РФ.

спорта, то для целей НДС важно **место фактического оказания услуг**.

Пример 3.7. Определение места оказания услуг для целей НДС

Компания оказывает услуги по проведению бизнес-семинаров.

Вариант 1. Семинар проводится в Российской Федерации. Местом реализации признается Российская Федерация. Реализация облагается НДС.

Вариант 2. Семинар проводится во Франции. Российская Федерация не признается местом реализации этих услуг, следовательно, их реализация не облагается НДС.

Для всех остальных видов работ (услуг) в соответствии с НК РФ **место реализации определяется по месту деятельности исполнителя работ (услуг)**.

Однако в виде исключения НК РФ особо выделяет следующие виды услуг:

- услуги по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских или аналогичных прав;
- аудиторские услуги;
- консультационные, юридические, бухгалтерские, инженеринговые, маркетинговые, рекламные услуги, услуги по обработке информации, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- услуги по предоставлению персонала (если персонал работает в месте деятельности покупателя);
- услуги по сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание.

Эти услуги считаются оказанными по местонахождению покупателя. (Полный перечень данных услуг содержится в **ст. 148 НК РФ**.)

Под местом деятельности в данном контексте НК РФ фактически признает место регистрации покупателя или продавца. Так, если организация зарегистрирована в Российской Федерации, то Российская Федерация и будет ее местом деятельности.

Необходимо иметь в виду, что если работа (услуга) оказана постоянному представительству иностранного юридического

местом такой вспомогательной реализации является место основной реализации¹.

3.3. «ИСХОДЯЩИЙ» НДС С РЕАЛИЗАЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: МОМЕНТ ВОЗНИКНОВЕНИЯ, СТАВКИ НАЛОГА

3.3.1. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ НДС

Основным объектом обложения НДС является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (ст. 146 НК РФ).

Реализацией товаров (работ, услуг) для целей налогообложения признается **передача права собственности** на товары (работы, услуги) **как на возмездной, так и на безвозмездной основе**.

Уплата НДС со стоимости безвозмездно переданных средств (кроме денежных) осуществляется **передающей стороной**.

Исключение составляет передача средств **некоммерческим** организациям на цели их уставной деятельности. Такая передача не признается реализацией и НДС не облагается. Ряд других операций также не признается НК РФ реализацией (**п. 3 ст. 39 НК РФ**). К ним относятся вклады в уставный капитал, вклады, сделанные по договору простого товарищества.

Пример 3.10. Объект обложения НДС

Если ЗАО «Пончик» продало оптом 200 упаковок пончиков и еще пять упаковок передало покупателю бесплатно (например, в качестве бонуса), то НДС должен быть начислен со стоимости всех вышеуказанных упаковок, в том числе переданных безвозмездно.

Уплата «исходящего» НДС с рыночной стоимости безвозмездно переданных упаковок осуществляется ЗАО «Пончик».

3.3.2. МОМЕНТ ВОЗНИКНОВЕНИЯ «ИСХОДЯЩЕГО» НДС

Пункт 1 ст. 167 НК РФ устанавливает единый порядок определения налоговой базы по НДС на момент **наиболее раннего события из следующих двух**:

¹ При условии, что основные и вспомогательные работы выполняются одним и тем же налогоплательщиком.

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

Пример 3.11. Момент возникновения «исходящего» НДС

В I квартале текущего года ЗАО «Пончик» отгрузило покупателям пончиков на сумму 120 млн руб. (в том числе 20 млн руб. — НДС). В этом же квартале было получено от покупателей 60 млн руб. (в том числе 10 млн руб. — НДС). Еще 36 и 24 млн руб. были получены во втором и третьем кварталах соответственно. Оставшаяся дебиторская задолженность была списана в конце IV квартала текущего года.

«Исходящий» НДС в I квартале был равен 20 млн руб., то есть налоговая база признается **в полной сумме** на момент отгрузки. Корректировок налоговой базы в последующих кварталах не производится.

**3.3.3. МОМЕНТ ВОЗНИКНОВЕНИЯ «ИСХОДЯЩЕГО» НДС
ПРИ ПЕРЕДАЧЕ ТОВАРОВ БЕЗВОЗМЕЗДНО,
ПРИ ПОЛУЧЕНИИ АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ**

При передаче товаров (работ, услуг) безвозмездно моментом возникновения обязательств по НДС у **передающей стороны** является **день такой передачи**.

Безвозмездная передача товаров (работ и услуг), проводимая в рекламных целях, не подлежит обложению НДС, если расходы на их приобретение (создание) не превышают **100 руб.** за единицу (подробнее см. п. 3.9.3).

Авансовые платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), **облагаются НДС в момент их получения**.

Авансовые платежи облагаются по **расчетной ставке**, на основании которой НДС выделяется из общей суммы аванса (подробнее см. п. 3.4.2).

Исключение составляют авансовые платежи, полученные в счет поставок **на экспорт** товаров с любым сроком изготовления. Такие авансы НДС не облагаются. Также могут не облагаться НДС авансовые платежи, полученные в счет поставок неэкспортных товаров, срок изготовления которых превышает 6 месяцев (перечень таких товаров установлен Правительством РФ).

Моменты определения налоговой базы по НДС **при строительстве хозяйственным способом и по экспортным операциям** рассмотрены в п. 3.9.2 и 3.8.2 соответственно.

3.3.4. СТАВКИ НАЛОГА ПРИМЕНИТЕЛЬНО К РЕАЛИЗАЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Базовые ставки

По налогообложению реализации товаров (работ, услуг) в Российской Федерации предусмотрены следующие ставки:

10%

Продовольственные товары (кроме деликатесных); товары для детей; книжная продукция и периодика (за исключением рекламной и эротической); медицинские товары. Подробный перечень и критерии отнесения товаров в ту или иную группу приведены в ст. 164 НК РФ.

20%¹

Остальные товары (кроме освобожденных от НДС или облагаемых по ставке 0%)

Расчетные ставки налога

При исчислении НДС с авансовых платежей, с процентов по товарному кредиту, по векселям и облигациям, полученным за реализованные товары (работы, услуги), применяются так называемые **расчетные ставки НДС (10/110 или 18/118** в зависимости от базовой ставки налогообложения).

Расчетные ставки НДС применяются также при реализации имущества, учитываемого с НДС (см. п. 3.9.1), при удержании налога с выплат иностранным юридическим лицам (см. п. 3.9.7) и в некоторых других случаях.

10/100

Авансы и облагаемые проценты (дисконт) по товарам (работам, услугам), реализация которых облагается по ставке 10%

20/120²

Авансы и облагаемые проценты (дисконт) по товарам (работам, услугам), реализация которых облагается по ставке 18%

Ставка 0%

Ставка 0% предусмотрена для экспорта, т. е. для внутренней реализации не применяется (подробнее см. **раздел 3.8**).

0%

Экспортируемые товары (работы, услуги)

¹ До 01.01.2019 — 18%.

² До 01.01.2019 — 18/118.

Пример 3.13. Исчисление НДС с процентов по вексям

1 марта текущего года ЗАО «Пончик» отгрузило товаров на 360 000 руб. в адрес ЗАО «Винни-Пятачок». 1 марта ЗАО «Пончик» передало ЗАО «Осел Иа» товаров на сумму 1 400 000 руб. в качестве товарного кредита.

В оплату отгруженных товаров 1 марта от ЗАО «Винни-Пятачок» был получен вексель номиналом 360 000 руб. с условием уплаты 20% годовых. Вексель погашен через 120 дней. ЗАО «Осел Иа» предоставлен товарный кредит на 180 дней под 22% годовых. Ставка рефинансирования ЦБ РФ равна 14% (условно).

Определяем сумму по векселю:

360 000 руб. $\times$ 120 дней : 365 дней $\times$ (20% – 14%) = 7101 руб.

НДС равен: 7101 руб. $\times$ 20/120 = 1184 руб.

Определяем сумму процентов по товарному кредиту:

1 400 000 руб. $\times$ 180 дней: 365 дней $\times$ (22% – 14%) = 55 233 руб.

НДС равен: 55 233 руб. $\times$ 20/120 = 9206 руб.

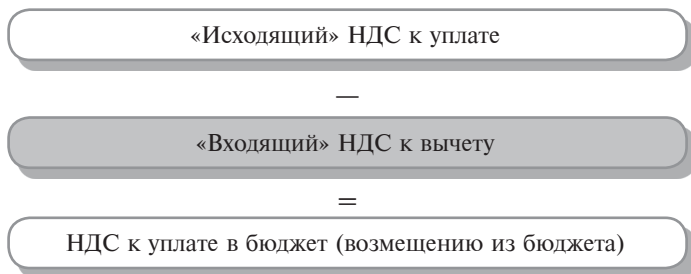
Автор книги полагает, что проценты, полученные по **коммерческим кредитам** (т. е. в случае, когда покупатель платит проценты за рассрочку платежа по договору), облагаются НДС в **полной сумме** с применением расчетной ставки **18/118**.

Порядок исчисления НДС по комиссионным операциям, операциям уступки права требования, строительно-монтажным работам для внутреннего потребления, реализации имущества, учитываемого с НДС, подробно рассмотрен в **разделе 3.9**.

3.5. ВЫЧЕТЫ «ВХОДЯЩЕГО» НДС. ОБЩИЕ ПРАВИЛА

3.5.1. ПОНЯТИЕ ВЫЧЕТА «ВХОДЯЩЕГО» НДС

В **п. 3.1.1** была представлена схема расчета налога на добавленную стоимость, а именно:



На схеме ясно видно, что налоговые вычеты — это суммы, на которые уменьшается «исходящий» НДС, начисленный к уплате в бюджет.

В подавляющем большинстве случаев налоговые вычеты — это суммы НДС, которые организация должна уплатить за приобретенные товары (работы, услуги). НК РФ называет их суммами налога, **предъявляемыми** покупателям поставщиками товаров (работ, услуг).

При этом под товарами понимается любое имущество, т. е. собственно товары, а также материалы, основные средства, нематериальные активы.

Статья 171 НК РФ содержит перечень вычетов по налогу, среди которых названы суммы НДС:

- **предъявляемые** поставщиками покупателям за приобретаемые товары (работы, услуги);
- **уплаченные** на таможне при ввозе товаров на территорию Российской Федерации;
- **уплаченные**¹ продавцом по реализованным товарам (работам, услугам) в случаях их последующего возврата (отказа от них) покупателем;
- **уплаченные**¹ с полученных от покупателей (заказчиков) авансов под поставки товаров (оказание работ, выполнение услуг) в будущем. НДС, уплаченный по авансам, принимается к вычету после реализации указанных товаров (работ, услуг) покупателям;
- **уплаченные**¹ при выполнении строительно-монтажных работ хозяйственным способом (подробнее см. п. 3.9.2);
- **уплаченные**¹ в бюджет налоговыми агентами, например НДС с платежей иностранным юридическим лицам (подробнее см. п. 3.9.7).

3.5.2. ОБЩИЕ УСЛОВИЯ ВЫЧЕТА «ВХОДЯЩЕГО» НДС

Порядок возмещения «входящего» НДС неоднократно менялся.

¹ Слово «уплаченные» в этих случаях не надо воспринимать буквально (в отличие от случаев уплаты НДС таможне или в бюджет по платежам иностранным юридическим лицам). Механизм вычета НДС по данным суммам следующий: сначала в одном отчетном периоде с них начисляется исходящий НДС и уплачивается в бюджет **наряду с другими элементами**, включенными в налоговую базу. Затем в другом отчетном периоде начисленный НДС ставится к вычету. Конкретный период вычета зависит от ситуации.

Таким образом, об уплате в бюджет **отдельных** сумм НДС, начисленных **только** по упомянутым операциям, речи не идет.

Возмещение «входящего» НДС предоставляется при обязательном выполнении следующих двух основных условий:

1) приобретенные товары (работы, услуги) должны быть приобретены для использования в операциях, **облагаемых НДС** (пусть даже по нулевой ставке);

2) счета-фактуры от поставщиков, а также документы, подтверждающие фактическую уплату «входящего» НДС, должны быть в наличии. НДС должен быть выделен отдельной строкой в расчетных и первичных документах.

Пример 3.14. Порядок вычета «входящего» НДС

В первом квартале текущего года ЗАО «Пончик» приобрело товаров на сумму 120 млн руб. (в том числе НДС — 20 млн руб.). На конец первого квартала сумма неоплаченных товаров была равна 60 млн руб. (в том числе НДС — 10 млн руб.).

В этом же периоде ЗАО «Пончик» произвело предоплату за основные средства в сумме 12 млн руб. (в том числе НДС — 2 млн руб.). На конец квартала эти основные средства еще не получены.

НДС к вычету в первом квартале равен 22 млн руб. (20 + 2). Момент оплаты товаров не играет никакой роли для вычета входящего НДС. Также возможен вычет НДС по предоплате.

Однако из общего правила вычета НДС по предъявлению, а не по оплате счета-фактуры от поставщика существует ряд исключений.

Во-первых, чтобы принять к вычету НДС **при импорте** товаров, как и прежде, его необходимо сначала уплатить на таможне.

Во-вторых, **налоговые агенты** должны сначала перечислить удержанный налог в бюджет, и только после этого они смогут предъявить его к вычету.

В-третьих, вычет НДС по **командировочным расходам** производится только при условии оплаты последних.

В-четвертых, вычет НДС, начисленного с **полученных авансов**, а также при **возврате товаров (работ, услуг)**, также можно получить только при условии его уплаты¹ в бюджет.

В-пятых, вычет НДС по **основным средствам и нематериальным активам** предоставляется **после их постановки на учет**.

¹ Механизм вычета НДС по данным суммам следующий: сначала в одном отчетном периоде на них начисляется «исходящий» НДС и уплачивается в бюджет **наряду с другими элементами**, включенными в налоговую базу. Затем в другом отчетном периоде начисленный НДС ставится к вычету. Конкретный период вычета зависит от ситуации.

3.5.3. ПОЧЕМУ ДЛЯ ВЫЧЕТОВ НДС ВАЖЕН ХАРАКТЕР ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИОБРЕТЕННЫХ РЕСУРСОВ?

Здесь и далее под термином «ресурсы» мы будем понимать и товары, и работы, и услуги.

По общему правилу, вычеты «входящего» НДС возможны только в отношении тех ресурсов, которые были использованы в производстве товаров (работ, услуг), облагаемых НДС.

Статья 170 НК РФ специально выделяет четыре случая, когда «входящий» НДС, предъявленный поставщиками, **не принимается к вычету**, а включается в стоимость ресурсов:

1) купленные ресурсы используются при производстве или реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС (см. п. 3.1.5);

2) предприятие, которое приобрело ресурсы, освобождено от обязанностей плательщика НДС (см. п. 3.1.4);

3) ресурсы специально приобретены для операций, не признаваемых реализацией для целей НДС (см. п. 3.3.1);

4) ресурсы используются для операций, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается (см. раздел 3.2).

На практике возможна такая ситуация: предприятие приобрело ресурсы, которые предполагало использовать для операций, облагаемых НДС. НДС по ним был принят к вычету. Однако затем эти ресурсы были использованы для операций, не облагаемых НДС. Если это произошло, то НДС, ранее принятый к вычету, необходимо восстановить (см. **пример 3.15**).

Пример 3.15. Восстановление «входящего» НДС

В январе предприятие приобрело материалы на сумму 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС). Материалы предполагалось использовать в производстве продукции, облагаемой НДС. 20 000 руб. «входящего» НДС были приняты к вычету после отражения материалов в учете.

В мае все вышеуказанные материалы были переданы в уставный капитал дочернего предприятия. Это означает, что во II квартале необходимо восстановить 20 000 руб. НДС, т. е. увеличить сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет за II квартал.

Подробнее о восстановлении НДС см. **раздел 3.7**.

3.6. ВЫЧЕТЫ «ВХОДЯЩЕГО» НДС В ОТДЕЛЬНЫХ СИТУАЦИЯХ

В настоящем разделе приведены правила предоставления вычетов НДС в случаях:

- покупки ресурсов за наличный расчет;
- импорта товаров;
- возврата товаров;
- осуществления расходов, которые не учитываются (частично учитываются) для налога на прибыль;
- осуществления командировочных расходов;
- оплаты работ (услуг) иностранным юридическим лицам;
- оплаты аренды государственным организациям;
- проведения зачета взаимных требований;
- использования имущества в расчетах с поставщиками;
- использования в расчетах собственного векселя и векселей третьих лиц;
- выдачи авансов поставщикам;
- использования приобретаемых ресурсов для операций, облагаемых и не облагаемых НДС.

Вопросы, связанные с предоставлением вычета НДС по строительным объектам, подробно рассмотрены в п. 3.9.2.

3.6.1. ПРИОБРЕТЕНИЕ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ) ЗА НАЛИЧНЫЙ РАСЧЕТ

Если предприятие покупает ресурсы за наличный расчет (как правило, через подотчетных лиц), то вычет «входящего» НДС зависит от того, у кого были приобретены товары (работы, услуги).

Вычет НДС по ресурсам, приобретаемым у граждан, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, не производится.

Вычет НДС в отношении покупок, сделанных за наличные у зарегистрированных предпринимателей, возможен только в том случае, если предприниматель сам уплачивает НДС и может выписать счет-фактуру в установленном порядке.

Что касается покупок, совершенных в магазинах розничной торговли, то НК РФ позволяет вычесть «входящий» НДС по товарам, купленным в магазине за наличный расчет, если продавец выдал кассовый чек с выделенной суммой на-

3.6.10. ВЫЧЕТЫ «ВХОДЯЩЕГО» НДС ПО АВАНСАМ, ВЫДАННЫМ ПОСТАВЩИКАМ

У покупателя, перечислившего аванс поставщику, есть право на вычет «входящего» НДС при условии наличия счета-фактуры от поставщика.

При получении товаров (работ, услуг), под которые ранее был выдан аванс, покупатель также отражает вычет «входящего» НДС с одновременным восстановлением «входящего» НДС, ранее принятого к вычету с аванса (см. **пример 3.20**).

Пример 3.20. Правила вычета «входящего» НДС по авансам, выданным поставщикам

В I квартале ЗАО «Пончик» перечислило аванс за материалы в размере 120 000 руб. (в том числе НДС 20 000 руб.). Товар был получен от поставщика во II квартале.

Реализация облагается по ставке 20%.

I квартал

«Входящий» НДС с аванса (20 000 руб.) (120 000 руб. 20/120)

НДС к вычету (20 000 руб.)

II квартал

Восстановление НДС,

ранее принятого к вычету с аванса 20 000 руб.

«Входящий» НДС с полученных

товаров (20 000 руб.)

НДС к вычету 0

3.6.11. ВЫЧЕТЫ «ВХОДЯЩЕГО» НДС ПРИ НАЛИЧИИ ОБЛАГАЕМЫХ И НЕ ОБЛАГАЕМЫХ НАЛОГОМ ОПЕРАЦИЙ

В случае если предприятие осуществляет одновременно операции как облагаемые, так и не облагаемые НДС, то возникает проблема распределения «входящего» НДС по ресурсам, использованным как для облагаемых, так и для необлагаемых операций.

«Входящий» НДС по ресурсам II группы (см. схему ниже) распределяется между облагаемыми и необлагаемыми операциями следующим образом:

$$\text{Доля входящего НДС, относимого к облагаемым операциям} = \frac{\text{Выручка (без НДС) от реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС}}{\text{Общая выручка (без НДС) от реализации товаров (работ, услуг)}}$$



Под общей выручкой понимается суммарная облагаемая и необлагаемая реализация за отчетный период.

С 1 октября 2011 г., согласно дополнениям, внесенным в абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ, пропорция по основным средствам и материальным активам, принимаемым к учету в первом или втором месяце квартала, может определяться не из стоимости отгрузки за квартал, а исходя из стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализованных за соответствующий месяц. Соответственно, если основные средства (нематериальные активы) будут приняты к учету в последнем месяце квартала, то пропорция определяется в общем порядке — исходя из стоимости отгрузки за квартал.

Следует отметить, что использование вышеуказанного порядка — не обязанность, а право налогоплательщика. Порядок ведения раздельного учета налогоплательщик должен закрепить в учетной политике для целей налогового учета (п. 4 ст. 170 НК РФ). Там же целесообразнее установить и порядок определения пропорции по основным средствам и материальным активам, принимаемым к учету в первом или втором месяце квартала.

Пример 3.22. Необходимость распределения «входящего» НДС

Возьмем условие предыдущего примера. Для изготовления журнала, реализация которого облагается НДС, потребовались бумага, краска и прочие ресурсы. Стоимость бумаги без НДС — 600 руб. ($720 - 120$). Стоимость краски и прочих общих расходов без НДС — 500 руб. ($240 + 360 - 40 - 60$). На журнал приходится 90% этих расходов, или 450 руб. ($500 \times 90\%$) (для распределения общих затрат используется коэффициент, рассчитанный в предыдущем примере).

В итоге затраты на журнал без НДС составили 1050 руб. ($600 + 450$). Затраты на газету без НДС составили:

- бумага — 50 руб. ($60 - 10$);
- краска и прочие расходы — 50 руб. ($500 \times 10\%$).

Всего: 100 руб.

Рассчитаем долю затрат на газету в общих затратах:

$$100 : (1050 + 100) = 8,7\%.$$

Таким образом, в данной ситуации распределение «входящего» НДС необходимо.

Налогоплательщики должны организовать отдельный учет ресурсов, используемых для облагаемых и освобожденных от НДС операций. При отсутствии такого учета весь «входящий» НДС списывается за счет собственных средств предприятия (т. е. за счет чистой прибыли).

3.7. ВОССТАНОВЛЕНИЕ «ВХОДЯЩЕГО» НДС, РАНЕЕ ПРИНЯТОГО К ВЫЧЕТУ

3.7.1. ВОССТАНОВЛЕНИЕ «ВХОДЯЩЕГО» НДС

Одно из условий принятия к вычету «входящего» НДС по приобретаемым предприятием ресурсам заключается в том, чтобы впоследствии эти ресурсы были использованы для операций, облагаемых налогом. Таким образом, если изначально известно, что ресурс будет использован для операций, не облагаемых НДС, то вычет «входящего» НДС в момент приобретения ресурса не производится.

Однако на практике в момент приобретения основных средств, товаров (работ, услуг) не всегда можно определить, на какие именно цели они будут использованы в будущем. Если у предприятия нет необлагаемых операций, то предполагается, что оно имеет право на вычет «входящего» НДС по всем приобретаемым ресурсам. А если такие операции появятся в

будущем, то ранее произведенный вычет «входящего» НДС по ресурсам, фактически использованным на необлагаемые операции, придется аннулировать, а точнее, восстановить.

Пример 3.23. Восстановление «входящего» НДС

В первом квартале текущего года ЗАО «Пончик» приобрело материалов на сумму 120 000 руб. Все материалы предназначались для использования в производстве. Однако во втором квартале было принято решение передать часть материалов стоимостью 12 000 руб. в качестве вклада в уставный капитал дочерней компании, учреждаемой ЗАО «Пончик». Данная операция не признается реализацией согласно НК РФ.

Последствия данной операции по НДС будут следующими.

В первом квартале:

- «входящий» НДС к вычету — (20 000 руб.).

Во втором квартале:

- восстановление «входящего» НДС по вкладу в уставный капитал — 2000 руб.

Таким образом, во втором квартале у ЗАО «Пончик» возникает дополнительное обязательство по НДС в сумме восстановленного налога.

**3.7.2. ПОРЯДОК ВОССТАНОВЛЕНИЯ «ВХОДЯЩЕГО» НДС.
РАСЧЕТ СУММЫ НДС К ВОССТАНОВЛЕНИЮ**

Статья 170 НК РФ содержит перечень случаев, когда суммы «входящего» НДС по приобретенным ресурсам, принятые налогоплательщиком к вычету, подлежат восстановлению:

- 1) ресурсы впоследствии использованы для операций, освобожденных от налогообложения (см. п. 3.1.5);
- 2) ресурсы впоследствии использованы для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (см. раздел 3.2);
- 3) ресурсы впоследствии использованы для операций, не признаваемых НК РФ реализацией. Это, в частности, относится к передаче ресурсов в виде вклада в уставный капитал создаваемых хозяйственных обществ или товариществ (см. п. 3.3.1);
- 4) налогоплательщик, ранее получивший вычет «входящего» НДС по ресурсам, впоследствии получает освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС (см. п. 3.1.4) или переходит на специальный режим

Пример 3.26. Восстановление «входящего» НДС

В январе 2019 г. ЗАО «Пончик» начало выпуск продукции, необлагаемой НДС. До этого перехода общество уплачивало НДС по всей реализации и не имело операций, не облагаемых НДС.

На балансе у ЗАО находится полностью амортизированный объект основных средств, построенный хозяйственным способом в 2008 г.

Восстановление НДС, ранее принятого к вычету, по этому объекту не производится.

3.8. НУЛЕВАЯ СТАВКА НДС. ЭКСПОРТНЫЕ ОПЕРАЦИИ

3.8.1. ЭКСПОРТ. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Под экспортом понимается таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе. Экспорт облагается НДС по ставке **0%**. Однако нельзя утверждать, что экспорт освобожден от НДС.

Как указывалось в предыдущем разделе, «входящий» НДС по ресурсам, использованным для операций, не облагаемых НДС, не подлежит вычету, а включается в расходы. Это происходит потому, что «исходящего» НДС по этим операциям просто нет, ведь они не облагаются НДС (освобождаются от налога).

Что касается экспорта, то здесь возникает объект налогообложения — стоимость экспортируемых товаров. Правда, затем эта сумма умножается на ставку **0%** и, таким образом, становится нулевой. Однако само наличие налоговой базы и «исходящего» НДС (пусть и нулевого) позволяет предъявить к вычету «входящий» НДС по экспортируемым товарам.

Нулевая ставка НДС предполагает **особые** правила для исчисления «исходящего» и «входящего» НДС, которые существенно отличаются от правил для внутренней реализации, рассмотренных в предыдущих разделах, а именно:

- «исходящий» НДС по экспорту возникает в момент **подтверждения** или **неподтверждения** экспорта (а не в момент отгрузки или оплаты, как по обычным операциям);
- «входящий» НДС по экспорту не может быть предъявлен к вычету до подтверждения либо неподтверждения экспорта

(это относится **только к сырьевым товарам**¹, к остальным применяются обычные правила вычета «входящего» НДС).

При этом также должны соблюдаться общие правила для вычета «входящего» НДС (см. п. 3.5.2).

Начиная с 1 января 2018 г. экспортеры получили право отказаться от нулевой ставки НДС как по экспорту товаров, так и по связанным с экспортом работам и услугам. Чтобы отказаться от нулевой ставки нужно будет подать соответствующее заявление в налоговый орган. Срок подачи заявления — не позднее 1-го числа квартала, с которого юрлицо планирует платить НДС по ставке 10% или 20%. Отказ возможен на срок **не менее года**. При этом отказаться от нулевой ставки по какой-то конкретной операции нельзя.

3.8.2. ИСЧИСЛЕНИЕ «ИСХОДЯЩЕГО» НДС ПО ЭКСПОРТНЫМ ОПЕРАЦИЯМ

Момент возникновения «исходящего» НДС по экспортным операциям не совпадает с моментом отгрузки или моментом оплаты, а определяется по специальным правилам (**п. 9 ст. 167 НК РФ**). Этот налог возникает на наиболее раннюю из указанных ниже дат:

- **последний день** налогового периода, т. е. квартала, в котором собран пакет документов, подтверждающих экспорт (так называемый **подтвержденный экспорт**), либо
- **181-й день** с даты экспорта (при этом база для исчисления НДС определяется «задним числом» на дату экспорта) (так называемый **неподтвержденный экспорт**).

Вышеуказанный пункт означает, что:

- экспорт считается **подтвержденным** и будет облагаться по ставке 0% в последний день налогового периода, т. е. квартала, в котором был подан полный пакет подтверждающих документов. Это должно произойти в течение **180 дней** с даты экспорта;
- экспорт считается **неподтвержденным**, если пакет документов не представлен в течение **180 дней** с даты экспорта. **Обязательство начислить НДС по неподтвержденному экспорту возникает на 181-й день с даты экспорта.**

¹ Перечень сырьевых товаров утвержден Постановлением Правительства РФ № 466 от 18.04.2018 г.

База для расчета НДС определяется «задним числом» строго по курсу, действовавшему на дату экспортной отгрузки.

Пример 3.27. Применение нулевой ставки НДС

Компания «Руслес» экспортирует древесину по прямому контракту с немецкой компанией.

Экспортная отгрузка имела место 3 марта. Стоимость контракта — 100 000 евро.

Курсы евро (условно): 3 марта — 72 руб./евро; 30 июня — 74 руб./евро; 30 августа — 76 руб./евро.

Вариант 1. Пакет документов, подтверждающих экспорт, был представлен 18 мая этого же года.

Экспорт считается подтвержденным 30 июня, т. е. в последний день квартала, в котором подан пакет подтверждающих документов.

Сумма реализации на экспорт составила: $100\,000 \text{ евро} \times 74 \text{ руб.} = 7\,400\,000 \text{ руб.}$ «Исходящий» НДС: $7\,400\,000 \text{ руб.} \times 0\% = 0$.

Вариант 2. Пакет документов, подтверждающих экспорт, в текущем году не представлен. 30 августа (т. е. на 181-й день с даты экспорта) экспорт считается неподтвержденным.

Сумма облагаемой НДС реализации по неподтвержденному экспорту: $100\,000 \text{ евро} \times 72 \text{ руб. (курс на дату экспорта)} = 7\,200\,000 \text{ руб.}$ (плюс должна быть произведена корректировка НДС с учетом изменения курса на дату оплаты экспорта).

Экспортеры **не должны** уплачивать НДС с сумм авансов, полученных по контракту (п. 9 ст. 154 НК РФ).

3.8.3. ДОКУМЕНТЫ, ПОДТВЕРЖДАЮЩИЕ ЭКСПОРТ

Статья 165 НК РФ содержит несколько перечней документов, представляемых в налоговые органы для подтверждения экспорта. Эти перечни различаются в зависимости от того, как происходит экспорт: напрямую экспортером или через посредника. В общем случае, когда экспорт осуществляется непосредственно экспортером, в перечень документов, подтверждающих экспорт, включаются:

- **экспортный контракт** (или его копия)¹;

¹ До 1 октября 2018 года необходим был прямой контракт с иностранной организацией. Начиная с этой даты, подтвердить нулевую ставку НДС при экспорте можно и контрактом с российской организацией.

Согласно Федеральному закону от 03.08.2018 N 302-ФЗ для подтверждения нулевой ставки можно представить контракт с российской компанией или его копию (пп. 1 п. 1 ст. 165 НК РФ). По такому контракту товар должен поставляться обособленному подразделению компании, которое расположено за пределами ЕАЭС.

- **грузовая таможенная декларация (ГТД)** или ее копия с отметками таможни, осуществившей выпуск товаров в режим экспорта, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за таможенную территорию (эти таможни могут как совпадать, так и быть различными);
- **копии транспортных, товаросопроводительных документов с отметками пограничной таможни.**

3.8.4. ПРИМЕНЕНИЕ СТАВОК 10 И 20% ПО НЕПОДТВЕРЖДЕННОМУ ЭКСПОРТУ

Как отмечалось в п. 3.8.2, если в течение **180 дней** с даты экспорта экспортер не представил пакет документов, подтверждающих экспорт, то на **181-й день** экспорт приобретает статус неподтвержденного.

Последствиями признания экспорта неподтвержденным является подача исправленной декларации по НДС за тот период, в котором произошла экспортная отгрузка, и исчисление НДС с неподтвержденного экспорта.

Согласно **п. 9 ст. 165 НК РФ**, НДС нужно начислять по ставкам **10 и 20%** в зависимости от вида товаров.

Применение расчетных ставок для неподтвержденного экспорта не предусмотрено.

3.8.5. ВЫЧЕТ «ВХОДЯЩЕГО» НДС ПО ЭКСПОРТНЫМ ОПЕРАЦИЯМ

Основные условия для получения вычета «входящего» НДС распространяются и на экспортные операции, если речь не идет об экспорте **сырьевых товаров**.

Однако для получения вычета «входящего» НДС по **сырьевым** экспортным товарам также необходимо выполнение дополнительного условия, а именно: подтверждение или неподтверждение экспорта.

Это решило вопрос с подтверждением ставки при отгрузке товаров зарубежным обособленным подразделениям российских юрлиц. Ведь раньше Минфин разъяснял, что нулевую ставку в этом случае применить нельзя.

Также с 1 октября 2018 года вступило в силу следующее правило: если контракт или договор организация уже представляла в инспекцию для подтверждения нулевой ставки за предыдущие налоговые периоды, то повторно его подавать требуется (п. 10 ст. 165 НК РФ). Вместо него направляется уведомление.

Пунктом 10 ст. 165 НК РФ установлено, что порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0%, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Исходя из этого принятый в организации порядок расчета целесообразно подробно и конкретно описать в учетной политике организации для целей налогообложения. Это поможет избежать споров с налоговыми органами. Кроме того, отсутствие установленной методики расчета позволит инспектору при проведении проверки применить свой способ расчета, который может быть невыгоден налогоплательщику.

Пример 3.28. Применение нулевой ставки НДС по экспорту сырьевых товаров

Стоимость контракта — 100 000 франков. Дата экспорта — 3 марта. Товары являются сырьевыми.

Сумма «входящего» НДС по сырьевым экспортным товарам — 800 000 руб. Курсы франка (условно): 3 марта — 72 руб./франк; 30 июня — 74 руб./франк.

Вариант 1. Пакет документов, подтверждающих экспорт, представлен 18 июня этого же года.

Экспорт подтвержден 30 июня (последний день квартала, в котором представлены документы). Сумма реализации, облагаемой по нулевой ставке, равна: 100 000 франков $\times$ 74 руб. = 7 400 000 руб.

«Исходящий» НДС по подтвержденному экспорту: 7 400 000 руб. $\times$ 0% = 0.

«Входящий» НДС по подтвержденному экспорту — 800 000 руб. Итого НДС к возмещению из бюджета — 800 000 руб.

Вариант 2. Пакет документов, подтверждающих экспорт, не представлен. 30 августа (181-й день с даты экспорта) экспорт приобретает статус неподтвержденного.

Вносятся исправления в декларацию на дату экспортной отгрузки (т. е. за первый квартал).

«Исходящий» НДС по неподтвержденному экспорту: 100 000 франков $\times$ 72 руб. $\times$ 20% = 1 440 000 руб.

«Входящий» НДС по неподтвержденному экспорту — 800 000 руб.

Итого НДС к уплате в бюджет — 640 000 руб.

Таким образом, в исправленной декларации по НДС за первый квартал возникает дополнительная сумма НДС к уплате в размере 640 000 руб. Дополнительно будет сделана корректировка «исходящего» НДС с учетом изменения курса на дату оплаты.

<i>Выручка от реализации, руб.</i>	<i>160 000</i>
<i>Остаточная стоимость по данным бухгалтерского учета (240 000 – 110 000)</i>	<i>(130 000)</i>
<i>Разница (160 000 – 130 000)</i>	<i>30 000</i>
<i>НДС (30 000 × 20/120)</i>	<i>5000</i>
<i>Обратите внимание, что компания должна исчислять и уплачивать НДС с реализации основного средства даже в случае, если ее основная реализация освобождается от НДС.</i>	
<i>Облагаемая прибыль компании рассчитывается следующим образом:</i>	
<i>Выручка от реализации, руб.</i>	<i>160 000</i>
<i>НДС</i>	<i>(5000)</i>
<i>Остаточная стоимость по данным налогового учета (240 000 – 90 000)</i>	<i>(150 000)</i>
<i>Прибыль от реализации</i>	<i>5000</i>

3.9.2. ИСЧИСЛЕНИЕ НДС ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫХ РАБОТ

Строительство подрядным способом

Строительно-монтажные работы при подрядном способе осуществляет предприятие-подрядчик. Выполнение работ оформляется актом, в котором указывается их стоимость. НДС, предъявленный подрядчиком, принимается к вычету у заказчика в общеустановленном порядке.

Строительство хозяйственным способом

Если предприятие самостоятельно осуществляет строительные работы (хозяйственный способ строительства), то по отношению к себе самому оно является и подрядчиком и заказчиком. Исходя из этого НК РФ сначала требует начислить НДС с объема строительно-монтажных работ, которое предприятие выполнило для самого себя, а потом разрешает вычет этой суммы.

то суммы налога, уплаченные в бюджет в качестве налогового агента, включаются в состав расходов по налогу на прибыль (п. 7 ст. 170 НК РФ).

3.10. СЧЕТА-ФАКТУРЫ

Существуют 3 вида счетов-фактур:

- обычные счета-фактуры;
- счета-фактуры, используемые для оформления авансовых платежей;
- корректирующие счета фактуры.

3.10.1. ОБЫЧНЫЕ СЧЕТА-ФАКТУРЫ

Счет-фактура — налоговый документ, строго установленного образца, который применяется только для учета НДС.

Счет-фактура выставляется (направляется) продавцом (подрядчиком, исполнителем) покупателю (заказчику) не позднее **пяти календарных дней**, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Документ обычно составляется в **двух экземплярах** (первый покупателю, второй — продавцу)¹. Счет-фактура от продавца является необходимым для вычета покупателем сумм «входящего» НДС по покупке.

Счет-фактура содержит в себе информацию о наименовании и реквизитах продавца и покупателя, перечне товаров или услуг, их цене, стоимости, ставке и сумме НДС, прочих показателях. Обязательные реквизиты счета-фактуры законодательно закреплены в **ст. 169 НК РФ**.

На основании счетов-фактур, выданных покупателям, ведется **книга продаж**, в которой формируются итоговые суммы «исходящего» НДС за отчетные периоды. Аналогично на основании счетов-фактур, полученных от поставщиков, формируется **книга покупок**, отражающая суммы «входящего» НДС за отчетные периоды.

Пример 3.40. Счета фактуры, книги покупок и продаж

В первом квартале текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» мед на сумму 120 000 руб. (в том числе НДС).

¹ В некоторых случаях, например при осуществлении строительных работ хозяйственным способом, счет-фактура выставляется в одном экземпляре.

В том же периоде было получено от ЗАО «Пончик» сахара и других материалов на сумму 60 000 руб. (в том числе НДС).

По факту отгрузки ЗАО «Винни-Пятачок» должен выставить ЗАО «Осел Иа» счет-фактуру на сумму 120 000 руб. Счет-фактура составляется в 2 экземплярах не позднее календарных 5 дней начиная с даты отгрузки. Один экземпляр остается у ЗАО «Винни-Пятачок» и отражается в книге продаж этой организации. Другой передается ЗАО «Осел Иа» и отражается в книге покупок этой фирмы.

Счет-фактура, полученный от ЗАО «Пончик», отражается в книге покупок ЗАО «Винни-Пятачок».

Общая сумма НДС по книге продаж ЗАО «Винни-Пятачок» за первый квартал должна совпадать с «исходящим» НДС за этот же период. Соответственно итог по книге покупок будет соответствовать общей сумме «входящего» НДС за первый квартал.

Не обязаны составлять счета-фактуры:

- лица, не являющиеся плательщиками НДС¹;
- организации (индивидуальные предприниматели), выполняющие работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению за наличный расчет, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы (бланк строгой отчетности);
- налогоплательщики по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), освобождаемых от налогообложения²;
- банки по операциям, освобождаемым от налогообложения;
- страховые организации по операциям, освобождаемым от налогообложения;
- негосударственные пенсионные фонды по операциям, освобождаемым от налогообложения.

3.10.2. СЧЕТА ФАКТУРЫ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ДЛЯ ОФОРМЛЕНИЯ АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

При получении предоплаты продавец обязан выставить покупателю **«авансовый» счет-фактуру**³. Сделать это нужно не

¹ Эти лица не надо путать с лицами, освобожденными от исполнения обязанностей плательщиков НДС в соответствии со **ст. 145 НК РФ**, которые обязаны выставить счета-фактуры с пометкой «Без НДС»

² Право на не выставление счетов-фактур относится именно к операциям с ценными бумагами, операциям банков, страховщиков и негосударственных пенсионных фондов. Обычные налогоплательщики обязаны выставить счета-фактуры при наличии операций, освобожденных от налогообложения в соответствии со **ст. 149 НК РФ**.

³ Кроме случаев, когда предоплата получена в счет предстоящих поставок товаров, подлежащих налогообложению по нулевой ставке или не облагаемых НДС.

позднее пяти календарных дней после получения предоплаты¹.
Счет-фактура на предоплату отражается в **книге продаж продавца**.

Налог с предоплаты определяется по **расчетной ставке** от общей суммы предоплаты.

Реквизиты счета-фактуры на предоплату отличаются от реквизитов обычного счета фактуры и регулируются **п. 5.1 ст. 169 НК РФ**.

При отгрузке товара (передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг) продавец выставляет **обычный** счет-фактуру и начисляет НДС к уплате в бюджет. Этот обычный счет-фактура также фиксируется в **книге продаж продавца**.

Одновременно с этим ранее начисленный с предоплаты НДС подлежит вычету. Для этого данные **«авансового» счета-фактуры**, выставленного ранее продавцом на полученную предоплату, отражаются в **книге покупок продавца**.

У покупателя применяется «зеркальная» схема отражения счетов-фактур и самого налога (см. **пример 3.41**).

Пример 3.41. Счета фактуры, используемые для оформления авансовых платежей

ЗАО «Винни-Пятачок» (продавец) и ЗАО «Осел Иа» (покупатель) подписали договор на поставку меда на сумму 120 000 руб. Согласно условиям договора, ЗАО «Осел Иа» должно перечислить 50% от суммы договора авансом. «Осел Иа» переводит 60 000 руб. в первом квартале текущего года. Отгрузка меда производится во втором квартале.

Последствия для ЗАО «Винни-Пятачок»

После получения предоплаты от покупателя ЗАО «Винни-Пятачок» выписывает счет-фактуру на сумму аванса (60 000 руб.) в двух экземплярах, один экземпляр которого передает ЗАО «Осел Иа». На основании второго экземпляра счета-фактуры делается запись в **книге продаж** ЗАО «Винни-Пятачок» и начисляется «исходящий НДС» в учете в размере 10 000 руб.

При отгрузке меда ЗАО «Винни-Пятачок» выписывает обычную счет-фактуру (на всю сумму поставки — 120 000 руб.) в двух экземплярах, один экземпляр которого передает ЗАО «Осел Иа». На основании второго экземпляра счета-фактуры делается запись в **книге продаж** ЗАО «Винни-Пятачок» и в учете начисляется «исходящий» НДС в размере 20 000 руб.

¹ Если в течение пяти дней с получения предоплаты товар отгружен покупателю, то выписывать счет-фактуру на аванс нет необходимости.

Одновременно по ранее выписанному счету-фактуре по полученной предоплате производится запись в книге покупок и в учете отражается «входящий» НДС в размере 10 000 руб.

Таким образом, итоговое обязательство по НДС во втором квартале составит 10 000 руб. (20 000 – 10 000).

Последствия для ЗАО «Осел Иа»

Получив от ЗАО «Винни-Пятачок» счет-фактуру на аванс, покупатель вправе принять «входящий» НДС по нему в размере 10 000 руб. к вычету из бюджета в первом квартале¹. Для этого делается соответствующая запись в книге покупок.

После получения обычного счета-фактуры по уже отгруженному меду ЗАО «Осел Иа», снова делает запись в книге покупок и принимает НДС к вычету из бюджета в сумме 20 000 руб. Одновременно «входящий» НДС по предоплате в размере 10 000 руб. восстанавливается² и счет-фактура по предоплате отражается в книге продаж ЗАО «Осел Иа».

Таким образом, итоговый вычет «входящего» НДС во втором квартале составит 10 000 руб. (20 000 – 10 000).

3.10.3. КОРРЕКТИРОВОЧНЫЕ СЧЕТА-ФАКТУРЫ

Корректировочные счета-фактуры введены **Законом № 245-ФЗ**.

Требования к их оформлению установлены п. **5.2 и 6 ст. 169 НК РФ**.

Случаи выставления корректировочных счетов-фактур:

- изменение стоимости отгруженных товаров из-за допущенной ошибки в прайс-листе или уточнения тарифа (цены);
- несоответствие фактического количества (объема) отгруженных товаров и указанных в первичных документах;
- предоставление продавцом скидки за объем закупок, когда снижается цена на товар, поставленный раньше³.

¹ Для вычета входящего НДС по «авансовому» счету-фактуре должны выполняться следующие условия:

- продавец выставил счет-фактуру на сумму полученной предоплаты;
- покупатель имеет платежные документы, фактически подтверждающие перечисление предоплаты;
- между покупателем и продавцом заключен договор, предусматривающий перечисление предоплаты.

² Налог должен быть восстановлен в бюджет также в случае расторжения договора (либо изменения его условий) и возврата предоплаты продавцом.

³ Обратите внимание на то, что исправлять ошибки, выявленные в ранее составленных счетах-фактурах, с помощью корректировочных счетов-фактур нельзя. В этом случае в ранее выставленный счет-фактуру вносят исправления.

ЗАДАЧИ

Задача 3.1. Цель: понять критерии освобождения от НДС

Выручка от реализации товаров в ЗАО «Осел Иа» за январь текущего года составила 780 000 руб. (в том числе НДС — 130 000 руб.), за февраль — 840 000 руб. (в том числе НДС — 140 000 руб.), за март — 720 000 руб. (в том числе НДС — 120 000 руб.).

Определите, может ли общество воспользоваться правом на освобождение от уплаты НДС с 1 апреля текущего года.

Задача 3.2. Цель: понять правила начисления «исходящего» НДС

В первом квартале текущего года ЗАО «Пончик» реализовало товаров на сумму 1 200 000 руб. (в том числе НДС — 200 000 руб.), из них в том же квартале было оплачено 600 000 руб. (в том числе НДС — 100 000 руб.).

Сумма полученных предоплат в счет будущих поставок товаров по состоянию на 31 марта текущего года составила 120 000 руб. (в том числе НДС — 20 000 руб.).

Во втором квартале текущего года покупателям было отгружено товаров на сумму 1 800 000 руб. (в том числе НДС — 300 000 руб.). На расчетный счет поступили денежные средства в сумме 2 520 000 руб., в том числе:

- за товары, отгруженные в первом квартале, — 600 000 руб. (в том числе НДС — 100 000 руб.);
- за товары, отгруженные во втором квартале, — 900 000 руб. (в том числе НДС — 150 000 руб.);
- предплата в счет будущих поставок товаров — 1 020 000 руб. (в том числе НДС — 170 000 руб.).

Составьте общие расчеты по «исходящему» НДС за первый и второй кварталы текущего года. Исходить из того, что во втором квартале ЗАО «Пончик» отгрузило товары в счет всех полученных предоплат по состоянию на 31 марта текущего года.

Задача 3.3. *Цель: научиться определять место реализации услуг для целей расчета НДС*

Определите место реализации для целей НДС по следующим операциям:

1. Российская компания оказала консультационные услуги немецкой фирме, не имеющей представительства в Российской Федерации.
2. Российская компания провела выставку русского фарфора в Великобритании.
3. Российская фирма организовала рекламную кампанию для английской фирмы, которая имеет постоянное представительство в Российской Федерации. Договор подписан с директором представительства.
4. Российская компания произвела ремонтные работы здания в Берлине.
5. Российская компания оказала спасательные услуги по ликвидации последствий наводнения во Флориде (США).

Задача 3.4. *Цель: научиться определять сумму «входящего» НДС, принимаемого к вычету*

Определите сумму «входящего» НДС, принимаемого к вычету в следующих случаях:

1. Предприятием приобретены и оприходованы производственные материалы на общую сумму 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС). На отчетную дату оплачено 50% суммы счета поставщика.
2. Предприятие приобрело осветительное оборудование для установки в собственном доме культуры. Стоимость оборудования — 240 000 руб. (в том числе 40 000 руб. — НДС). На отчетную дату оборудование введено в эксплуатацию, счет поставщика оплачен на 80%.
3. Предприятие внесло предоплату в размере 600 000 руб. (в том числе 100 000 руб. — НДС) за основные средства производственного назначения. На отчетную дату основные средства не получены.
4. Предприятие приобрело партию импортных товаров на сумму 300 000 руб. При ввозе этих товаров на таможенную территорию Российской Федерации было уплачено 60 000 руб. НДС. Задолженность перед поставщиком на отчетную дату составляет 150 000 руб.
5. Предприятие провело учебный семинар в Лондоне. НДС по расходам, связанным с семинаром, составил 200 000 руб. Все расходы полностью оплачены.

Документы, необходимые для вычета, имеются для всех перечисленных операций. Все вышеуказанные предприятия являются плательщиками НДС.

Задача 3.5. Цель: научиться рассчитывать НДС по строительству, осуществляемому хозяйственным способом

Российская компания построила производственное здание хозяйственным способом.

В стоимость здания включаются, млн руб.:

- материалы — 12 (в том числе НДС);
- заработная плата строительных рабочих — 9,6 (без учета страховых взносов);
- услуги субподрядчиков — 8,4 (в том числе НДС).

Здание принято и введено в эксплуатацию в ноябре текущего года. Строительство продолжалось 3 месяца — с сентября по ноябрь. Ставка страховых взносов — 30%.

Покажите порядок отражения НДС данных операций в декларациях по налогу за третий и четвертый кварталы.

Задача 3.6. Цель: научиться распределять «входящий» НДС между облагаемой и не облагаемой налогом продукцией

ЗАО «Осел Иа» производит разные виды продукции, как облагаемые, так и не облагаемые НДС. ЗАО начало свою деятельность с января текущего года.

В I квартале куплено материалов на сумму 1 080 000 руб. (в том числе НДС). Все материалы были оплачены и использованы в производстве. Материалы на сумму 95 580 руб. (без НДС) были использованы на производство продукции, не облагаемой НДС. Материалы на сумму 44 200 руб. (без НДС) были использованы на производство как облагаемой, так и не облагаемой продукции. Остальные материалы были использованы на производство только облагаемой продукции.

Зарплата в I квартале составила 560 000 руб., страховые взносы, начисленные на зарплату, — 140 000 руб. 3% от заработной платы относилось к производственным рабочим, которые производили не облагаемую налогом продукцию. 20% зарплаты относилось и к той и к другой продукции. Остальная часть зарплаты — только к налогооблагаемой продукции.

Продажи (без НДС) составили 850 000 руб. Из этой суммы продажи необлагаемой продукции составили 85 000 руб.

Определите сумму вычета входящего НДС по материалам.

Задача 3.7. Цель: научиться рассчитывать НДС при реализации основного средства

В апреле 2019 г. российская компания продала микроавтобус, который был приобретен и введен в эксплуатацию в июне 2015 г. за 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Весь НДС, уплаченный при покупке, был капитализирован, т. е. отнесен на счет 01 «Основные средства». Норма амортизации по микроавтобусу составляет 12% в год для целей бухгалтерского учета и 10% — для целей налогового учета. Амортизация учитывается по линейному методу.

Автобус продан за 96 000 руб. (включая НДС).

Рассчитайте величину НДС, начисленного с выручки от продажи автобуса.

Задача 3.8. Цель: научиться рассчитывать НДС по экспорту

Российская компания экспортирует древесину (сырьевой товар) в Финляндию по прямому контракту с финской фирмой. Сумма контракта — 160 000 евро. 26 декабря прошлого года финская компания произвела предоплату в размере 100 000 евро за поставку древесины, имеющую место 3 марта текущего года.

Оставшаяся часть платежа (60 000 евро) была получена 15 мая текущего года. Российская компания не представила в текущем году в налоговую инспекцию пакет документов, подтверждающих экспорт.

«Входящий» НДС по экспортным товарам составил 1 520 000 руб.

Курсы евро (условные):

26 декабря прошлого года — 90,3 руб./евро; 25 августа — 93,9 руб./евро; 3 марта — 90,9 руб./евро; 26 августа — 94,2 руб./евро; 15 мая — 92,4 руб./евро; 10 октября — 96,3 руб./евро; 24 августа — 93,6 руб./евро; 31 октября — 96,9 руб./евро.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные):

- 1 января — 30 июня — 12%;
- 1 июля — 31 декабря — 14%.

Определите суммы НДС в декларациях по НДС и укажите, за какие периоды и в какие сроки должны быть представлены эти декларации. Для упрощения решения не производить пересчет налога по курсу на дату оплаты экспорта.

Задача 3.9. Цель: научиться определять сумму НДС при расчетах с иностранными компаниями

Российская компания заключила контракт с финской компанией на покупку мебели. Сумма контракта 50 000 евро.

Вариант 1. Мебель ввозится из Финляндии по договору купли-продажи.

Вариант 2. Мебель находится на территории Российской Федерации.

Рассчитайте сумму НДС, удерживаемую при оплате финской компании мебели по каждому варианту.

Задача 3.10. Цель: научиться определять сумму НДС при расчетах с иностранными компаниями

Образовательный центр в Германии планирует подписать контракт с российской компанией на проведение цикла образовательных семинаров для работников этой компании. Центр хочет получить на свой счет 25 000 евро.

Вариант 1. Семинары проводятся в Германии.

Вариант 2. Семинары проводятся в Российской Федерации.

Рассчитайте общую сумму, на которую должен быть подписан контракт по каждому варианту.

Задача 3.11. Цель: понять правила восстановления НДС

ЗАО «Крокус» в 2019 г. начало осуществлять операции, не облагаемые НДС. На балансе общества имеется приобретенное в 2015 г. офисное здание. Сумма «входящего» НДС по нему в размере 300 000 руб. была принята к вычету. Амортизацию по зданию начали начислять в 2015 г. В 2023 г. общество прекратит деятельность, освобожденную от НДС. Дополнительные данные приведены в таблице ниже.

Определите суммы НДС, подлежащие к восстановлению начиная с 2019 г.

№ п/п	Год	Стоимость оказанных за год услуг, не облагаемых НДС, руб.	Общая стоимость услуг, оказанных за год, без НДС, руб.
1	2015	0	300 000
2	2016	0	400 000
3	2017	0	450 000
4	2018	0	500 000
5	2019	150 000	750 000
6	2020	350 000	1 000 000
7	2021	140 000	1 750 000
8	2022	45 000	1 500 000
9	2023	0	2 000 000
10	2024	0	1 800 000

Задача 3.12. Цель: научиться составлять расчет по НДС

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед. Данные за текущий год представлены ниже, тыс. руб. (все суммы включают НДС):

1. Дебиторская задолженность на 1 января	6000
2. Получено денег от покупателей за год	24 000
3. Дебиторская задолженность на 31 декабря	12 000
4. Сумма авансов, полученных от покупателей на 1 января	1080
5. Сумма авансов, полученных от покупателей на 31 декабря	1680
6. Получено сырья и материалов от поставщиков	19 200
7. Оплачено поставщикам за сырье и материалы	13 650
8. Получено счетов за производственные услуги (оплачено 80%)	2400
9. Куплено и поставлено на учет основных средств	2880
10. Возвращены товары, отгруженные покупателям в прошлом году. НДС по ним был уплачен	600
11. Получены рекламные услуги (только 50% этих услуг учитывается в целях налога на прибыль)	480
12. Предоплата материалов, которые еще не получены	960

Составьте расчет по НДС за текущий год. Все счета-фактуры от поставщиков материалов, услуг и основных средств имеются в наличии.

Задача 3.13. Цель: научиться составлять расчет по НДС

ЗАО «Торговый дом Кота Базилио» занимается торговой деятельностью. Данные за текущий год представлены ниже, тыс. руб. (все суммы включают НДС):

1. Выставлено счетов покупателям	11 340
2. Получено денег от покупателей	8340
3. Сумма предоплат от покупателей на 1 января	1200
4. Сумма предоплат от покупателей на 31 декабря	2760
5. Получено товаров от поставщиков	6480
6. Оплачено товаров поставщикам	3650
7. Куплено и поставлено на учет основных средств	1440
8. Получены счета за транспортные и прочие услуги производственного назначения	3000
9. Получены рекламные услуги (только 75% этих услуг учитывается в целях налога на прибыль)	480
10. Предоплата аренды торговых залов на следующий год	1080

Составьте расчет по НДС за текущий год. Все счета-фактуры от поставщиков материалов, услуг и основных средств имеются в наличии.

ГЛАВА 4

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания налога на доходы физических лиц (НДФЛ).
2. Научить вас рассчитывать НДФЛ для физических лиц и индивидуальных предпринимателей.
3. Дать вам представление о методах и сроках уплаты НДФЛ, а также об отчетности по налогу.

4.1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ. ПЛАТЕЛЬЩИКИ. НАЛОГОВЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ. СТАВКИ НАЛОГА

4.1.1. ПОНЯТИЕ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

НДФЛ — это налог, которым облагаются доходы физических лиц, т. е. граждан.

В общем случае НДФЛ вычитается непосредственно из дохода, уменьшая сумму, получаемую физическим лицом на руки.

В налоговой терминологии это называется **удержанием налога**, а компания, которая удерживает налог у работника, называется **налоговым агентом**.

Таким образом, несмотря на то что плательщиками НДФЛ являются физические лица, получающие облагаемые доходы, реальные перечисления налога в бюджет в подавляющем большинстве случаев производят налоговые агенты, т. е. юридические лица и предприниматели, которые выплачивают этим лицам разного рода доходы.

Классическим примером вышесказанного является налогообложение заработной платы. Граждане получают зарплату уже за вычетом НДФЛ, который удерживается и перечисляется работодателем — налоговым агентом в бюджет.

Пример 4.1. Базовая иллюстрация механизма взимания налога на доходы физических лиц

Ежемесячная зарплата Вовы Пончикова — сотрудника ЗАО «Пончик» составляет 100 000 руб. Ставка НДФЛ — 13%

<i>Начисленная зарплата</i>	<i>100 000 руб.</i>
<i>Минус: сумма удерживаемого налога</i>	<i>(13 000 руб.)</i>
<i>Равно: сумма, получаемая сотрудником на руки</i>	<i>87 000 руб.</i>

Таким образом, каждый месяц компания удерживает из зарплаты Вовы и перечисляет в бюджет НДФЛ в сумме 13 000 руб.

В некоторых случаях, которые будут рассмотрены далее, может оказаться, что сумма налога, исчисленная за год с доходов физического лица, по данным его налоговой декларации будет отличаться от суммы налога, удержанной налоговым агентом в течение года. Такая разница подлежит доплате непосредственно самим гражданином либо возмещается из бюджета на его личный счет (в зависимости от конкретных обстоятельств).

4.1.2. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД ПО НДФЛ

НДФЛ исчисляется за календарный год нарастающим итогом. То же самое в лаконичной форме сформулировано в **ст. 216 НК РФ**, а именно: «Налоговым периодом признается календарный год».

Пример 4.2. Исчисление НДФЛ нарастающим итогом

Предположим, что в прошлом году Вова Пончиков (см. пример 4.1) продал свою квартиру. Согласно НК РФ, налогоплательщик должен в обязательном порядке представить свою декларацию по НДФЛ в срок до 30 апреля текущего года.

Это значит, что все налогооблагаемые доходы, полученные Вовой с января по декабрь, будут просуммированы в его декларации по НДФЛ и с них будет рассчитана общая сумма налога 2-на Пончикова за прошлый год. Фактически в бюджет Вова уплатит только разницу между общей суммой НДФЛ по декларации и суммой, удержанной с него налоговыми агентами.

Что касается налоговых агентов, то они также ведут учет выплачиваемых (начисленных) гражданам доходов нарастаю-

щим итогом. То есть налогооблагаемые доходы налогоплательщика, полученные с января по декабрь, постоянно суммируются в бухгалтерском учете организации.

Пример 4.3. Обязательства компании (гражданина) в отношении выплаченных (полученных) доходов

Годовая зарплата Вовы Пончикова (см. **пример 4.1**) составляет 1 200 000 руб. Это общий доход, начисленный Вове фирмой, где он работает. НДФЛ, удержанный ЗАО «Пончик» из его зарплаты за год, составит 156 000 руб. ($1\,200\,000 \text{ руб.} \times 13\%$).

Общие суммы начисленной зарплаты и удержанного с нее налога будут включены в сведения о доходах сотрудника, подаваемые фирмой в налоговые органы за каждый календарный год в обязательном порядке к 1 апреля следующего года (подробнее см. **п. 4.16.3**).

Также они будут указаны и в декларации по НДФЛ самого сотрудника, если эта декларация должна быть представлена. (Случаи, когда гражданин обязан подать в налоговый орган декларацию по НДФЛ, рассмотрены в **п. 4.16.4**.)

4.1.3. ПОНЯТИЯ «РЕЗИДЕНТ» И «НЕРЕЗИДЕНТ»

В настоящее время действует следующее правило (ст. 11 НК РФ):

- если физическое лицо находится на территории Российской Федерации **не менее 183 дней в течение двенадцати следующих подряд месяцев**, то это лицо признается **налоговым резидентом** Российской Федерации и платит НДФЛ в РФ **со всех своих доходов**, полученных в этом календарном году, **независимо от места их получения** или места нахождения источников выплаты¹;
- если вышеуказанный критерий **не выполняется**, то это лицо **не является** налоговым резидентом РФ и платит НДФЛ только с доходов, получаемых **от источников в Российской Федерации** (подробнее см. **раздел 3.5**).

Даты отъезда и даты прибытия физических лиц на территорию Российской Федерации устанавливаются по отметкам пропускного контроля в паспортах и аналогичных документах. Срок фактического нахождения лица на территории

¹ Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения.

Российской Федерации начинается со дня, следующего за днем прибытия, и заканчивается днем отъезда (включая этот день).

Базовая ставка НДФЛ для нерезидентов установлена в размере **30%**. О применении других ставок к их доходам — см. окончание данного подраздела.

Пример 4.4. *Налогообложение резидентов Российской Федерации*

Популярная российская певица Дуня отправилась в текущем году на недельные гастроли в Англию, где получила 150 000 фунтов стерлингов в виде гонорара. Певица находилась в этом же году в Российской Федерации в общей сложности 283 дня.

Согласно ст. 207 НК РФ, певица Дуня является налоговым резидентом Российской Федерации в текущем году и ее гонорар подлежит налогообложению в Российской Федерации наряду со всеми остальными доходами, несмотря на то что и ее выступления, и получение дохода имели место за границей.

(Вопросы зачета налога, который мог быть удержан в этой ситуации в Англии, рассмотрены в п. 4.14.2.)

Пример 4.5. *Налогообложение нерезидентов Российской Федерации*

Американская поп-дива Медуза прибыла в Российскую Федерацию в сентябре текущего года с новыми гастролями. Певица находится в Российской Федерации в общей сложности 2 недели.

Медуза признается нерезидентом Российской Федерации и уплачивает НДФЛ по ставке 30% только с доходов, получаемых от источников в Российской Федерации (например, со своего гонорара), если иное не предусмотрено договором об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и США.

Пример 4.6. *Налогообложение нерезидентов Российской Федерации*

Студент из Нигерии г-н Мумба Юмба прибыл в Москву для обучения в Университете им. П. Лумумбы 30 августа прошлого года. Проучившись два семестра, 31 мая текущего года он улетает обратно в Африку.

В прошлом году г-н Мумба Юмба не являлся резидентом Российской Федерации, так как в этом году находился в ней менее 183 календарных дней. Однако в текущем году он станет резидентом Российской Федерации, так как общее количество дней его пребывания в стране в течение двенадцать следующих подряд месяцев превысит 183 дня.

Если физическое лицо — гражданин иностранного государства в начале календарного года имеет статус налогового нерезидента, а в течение года получает статус налогового резидента (см. пример выше), то по налогу с его доходов производится перерасчет. НДФЛ рассчитывается по ставке **13%**. Разница между полученной суммой и ранее исчисленным НДФЛ по ставке **30%** подлежит возврату налогоплательщику в соответствии с положениями **ст. 78 НК РФ** или учитывается в счет предстоящих платежей по НДФЛ¹.

Возможна и обратная ситуация, когда физическое лицо — гражданин Российской Федерации в начале календарного года имеет статус налогового резидента, а в течение года получает статус налогового нерезидента (например, при отъезде на длительную работу за границу). НДФЛ с доходов такого лица тоже пересчитывается, но уже в сторону повышения по ставке **30%**.

Помимо **базовой ставки 30%** к доходам нерезидента применяются пониженные ставки НДФЛ.

Ставка НДФЛ 15% действует в отношении дивидендов, получаемых любыми нерезидентами от российских компаний.

Ставка НДФЛ 13% установлена для нерезидентов — **высококвалифицированных иностранных специалистов**, приглашенных на работу в Россию на особых условиях, статус которых должен быть подтвержден соответствующим разрешением на работу, выданным ФМС РФ. При этом ставка **13%** будет распространяться только на доходы, получаемые такими специалистами в рамках их трудовых (гражданско-правовых) договоров.

4.1.4. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ ПО НДФЛ

В 2019 г. действуют одна базовая ставка налога и три специальные:

- **13%** — применяется к подавляющему большинству доходов и является **базовой ставкой**;
- **30 и 35%** — применяются к ограниченному перечню доходов, которые указаны в **табл. 4.1**.
- **15%** — применяется к дивидендам, получаемым нерезидентами от российских предприятий.

Ставка **9%** по дивидендам, получаемым резидентами, отменена с **1 января 2015 г.**

¹ Подробнее — см. п. 4.16.4.

Таблица 4.1

СТАВКИ НДФЛ

Вид дохода	Размер ставки, %
Все доходы, за исключением перечисленных ниже*	13
Дивиденды, получаемые резидентами РФ**	13 (9 — до 01.01.2015)
Дивиденды, получаемые нерезидентами	15%**
Любые доходы, получаемые нерезидентами РФ, кроме дивидендов и доходов высококвалифицированных иностранных специалистов	30
Доходы по вкладам в банках, превышающие необлагаемые пределы, материальная выгода по заемным средствам, рекламные призы и подарки**	35

* Правила исчисления налога с доходов, облагаемых по ставке 13%, рассмотрены в **разделе 4.2**.

** О применении специальных ставок НДФЛ см. в **разделе 4.9**, где также рассмотрены специальные правила налогообложения некоторых видов доходов.

4.2. ИСЧИСЛЕНИЕ НДФЛ С ДОХОДОВ, ОБЛАГАЕМЫХ ПО БАЗОВОЙ СТАВКЕ 13%. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ

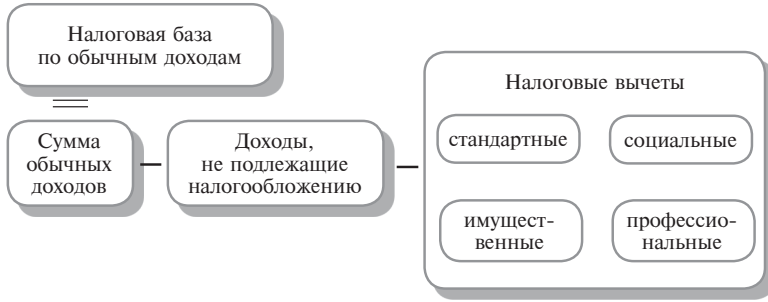
Схема, по которой рассчитывается налог с обычных доходов, т. е. с доходов, облагаемых по ставке **13%** (а таких доходов подавляющее большинство), представлена ниже:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Налоговая база} \\ \text{по обычным доходам} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Базовая ставка} \\ 13\% \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Налог} \\ \text{с обычных} \\ \text{доходов} \\ \hline \end{array}$$

Таким образом, чтобы рассчитать налог, надо определить налоговую базу, т. е. налогооблагаемую сумму, и умножить ее на ставку налога.

(Обратите внимание на то, что термин «обычные доходы» используется исключительно для удобства подачи материала, так как непосредственно в НК РФ данный термин не применяется.)

Расчет налоговой базы по обычным доходам представлен ниже:



В самом общем виде смысл вышеуказанных элементов состоит в следующем:

- **обычные доходы**¹ — это все виды полученных налогоплательщиком доходов, **облагаемых по ставке 13%**, в полных суммах за календарный год;
- **доходы, не подлежащие налогообложению**, — это группа доходов, которые искусственно исключаются законодателями из перечня налогооблагаемых. Например, пенсии и государственные пособия являются реальными доходами граждан, однако НДФЛ они не облагаются, так как упомянуты в ст. 217 «Доходы, не подлежащие налогообложению» НК РФ;
- **налоговые вычеты** — это **личные** расходы налогоплательщиков на строго определенные цели, которые уменьшают доходы, облагаемые по ставке **13%**. Например, индивидуальный предприниматель может вычесть из своего налогооблагаемого дохода расходы, непосредственно связанные с его предпринимательской деятельностью. Существует также ряд налоговых вычетов, которые связаны с социально значимыми расходами граждан (образование, медицина, благотворительность), а также с операциями по продаже или приобретению некоторых видов личного имущества.

4.3. ДОХОДЫ, ОБЛАГАЕМЫЕ ПО СТАВКЕ 13%. ФОРМЫ ПОЛУЧЕНИЯ. МОМЕНТЫ ПРИЗНАНИЯ В НАЛОГОВЫХ ЦЕЛЯХ

4.3.1. СОСТАВ ОБЫЧНЫХ ДОХОДОВ, ОБЛАГАЕМЫХ ПО СТАВКЕ 13%

Обычные доходы, получаемые гражданами, весьма разнообразны. К ним могут быть отнесены:

¹ Налог по дивидендам рассчитывается отдельно от других видов доходов, облагаемых по 13%. Подробнее — см. раздел 4.9.

- заработная плата;
- премии;
- обычные призы и подарки от компаний;
- доходы от продажи личного имущества;
- выигрыши в лотереях;
- доходы от предпринимательской деятельности;
- доходы от сдачи имущества в аренду и т. д.

Все вышеперечисленные виды доходов облагаются налогом по базовой ставке **13%**.

Дивиденды также облагаются по ставке 13%, но налог с них рассчитывается в особом порядке (см. **раздел 4.9**). Таким образом, дивиденды не включаются в состав обычных доходов.

4.3.2. ФОРМЫ ПОЛУЧЕНИЯ И ДАТЫ ПРИЗНАНИЯ ДОХОДОВ

Доходы могут быть получены гражданами не только в **денежной**, но и в **натуральной** форме.

К доходам в натуральной форме, в частности, относятся:

- оплата труда **в натуральной форме** (например, сотрудник автомобильного завода получает машину в качестве заработной платы);
- оплата (полностью или частично) за сотрудника неких благ в его пользу (например, оплата питания, отдыха, обучения, занятий спортом, аренды жилья и т. д.). Стоимость материальных благ включается в облагаемый доход конкретных сотрудников, если можно определить их точный размер. Причем, согласно **Письму Высшего арбитражного суда РФ от 21.06.1999 г.**, это запрещено делать расчетным путем (п. 8 приложения к данному письму). Таким образом, если фирма оплачивает спортзал, которым потенциально могут пользоваться все ее сотрудники, и учет посещений не ведется, то точная сумма дохода конкретного сотрудника не может быть определена и НДФЛ не возникает. Если же оплата абонеента в спортзал производится в пользу конкретного работника, то стоимость такого абонеента включается в его облагаемый доход;
- оплата работодателем расходов по содержанию детей сотрудника в детских дошкольных учреждениях;
- оплата затрат на доставку работника к месту работы и обратно (за исключением случаев, когда место работы расположено за городской чертой, куда не ходит общественный транспорт);

В соответствии со ст. 2 Семейного кодекса РФ к членам семьи относятся супруги, родители и дети (в том числе усыновленные).

Следовательно, материальная помощь, оказываемая работодателем работнику в связи со смертью брата, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

Пример 4.11. НДФЛ и прочие компенсации

*ЗАО «Пончик» компенсировало стоимость изготовления спортивной формы игрокам своей футбольной команды. **Статья 217 НК РФ** предусматривает освобождение от НДФЛ стоимости спортивной формы, получаемой спортсменами — только работниками физкультурно-спортивных организаций. Таким образом, ЗАО «Пончик» должно включить стоимость формы в облагаемый доход тех сотрудников, которым она была выдана.*

4.5. СТАНДАРТНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ. УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ

До 1 января 2012 г. доходы, облагаемые по базовой ставке **13%**, могли быть уменьшены **на 400 руб. ежемесячно**. В Налоговом кодексе РФ это уменьшение называлось **стандартным налоговым вычетом** (подп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Порядок предоставления стандартных налоговых вычетов регламентировался **ст. 218 НК РФ**.

Предоставление указанного вычета прекращалось начиная с месяца, в котором совокупный доход гражданина, облагаемый по ставке **13%** и начисленный ему данным налоговым агентом, превысит **40 000 руб.** Некоторые категории граждан имели право на льготные стандартные вычеты (**3000 и 500 руб.**), которые предоставляются за каждый месяц налогового периода, независимо от размера дохода, полученного налогоплательщиком (подробнее см. подп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Начиная с 1 января 2012 г. стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. был отменен. Вычеты в размере 500 и 3000 руб. сохранены.

Если у налогоплательщика имеются дети, то налогооблагаемый доход уменьшается на сумму **1400 руб. ежемесячно** в отношении каждого ребенка (подп. 4 п. 1 ст. 217 НК РФ). Вдовцам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет на ребенка производится в двойном

размере. Начиная с 1 января 2011 г. размер вычета на третьего и каждого последующего ребенка был повышен до 3000 руб.

Начиная с 1 января 2016 г. стандартный вычет на детей-инвалидов и учащихся до 24 лет, являющихся инвалидами I и II группы, увеличился с 3000 руб. до 12 000 руб. — для родителей (усыновителей) и до 6000 руб. — для опекунов, попечителей и приемных родителей.

Для целей вычета **ребенок** должен быть **моложе 18 лет** (либо **моложе 24 лет для студентов, аспирантов, курсантов и учащихся очной формы обучения**). Ребенок также должен находиться на обеспечении лиц, которым предоставляется вычет.

Предоставление вычета на ребенка прекращается начиная с месяца, в котором совокупный доход гражданина, облагаемый по ставке **13%** и начисленный ему данным налоговым агентом, превысит **350 000 руб.**¹

Конкретные условия предоставления вышеуказанных вычетов приводятся в подп. 3–4 п. 1 ст. 218 НК РФ.

Пример 4.12. Применение стандартных вычетов

Зарплата Антона Баранкина составляет 37 000 руб. в месяц. У Антона имеется сын — школьник (возраст — 12 лет) и дочь — студентка дневного отделения экономического факультета МГУ (возраст — 20 лет). Баранкин имеет право на два стандартных вычета на своих детей — 2800 руб.

Стандартный личный вычет Антону не предоставляется.

Стандартные вычеты на детей предоставляются до сентября (включительно), поскольку в октябре облагаемый доход Антона превысит 350 000 руб.

Налогооблагаемый доход Антона за январь — декабрь составит, руб.:

Начисленная зарплата ($37\,000 \times 12$)	444 000
Стандартный личный вычет	—
Стандартные вычеты на детей ($1400 \times 2 \times 9$)	(25 000)
Совокупный облагаемый доход Антона	419 800

Пример 4.13. Применение стандартных вычетов

Предположим, что Антон Баранкин кроме зарплаты получил от своей фирмы в январе текущего года холодильник стоимостью 25 000 руб. в качестве подарка на свой день рождения.

¹ До 1 января 2016 г. — 280 000 руб.

<i>Получение подарка повлияет на расчет стандартных личных вычетов и вычетов на детей следующим образом, руб.:</i>	
<i>Начисленная зарплата ($37\,000 \times 12$)</i>	<i>444 000</i>
<i>Облагаемая сумма подарка ($25\,000 - 4000$)</i>	<i>21 000</i>
<i>Стандартный личный вычет</i>	<i>—</i>
<i>Стандартные вычеты на детей ($1400 \times 2 \times 8$)*</i>	<i>(22 400)</i>
<i>Совокупный облагаемый доход Антона</i>	<i>442 600</i>
* Совокупный налогооблагаемый доход, начисленный Антону по месту работы в сентябре (с учетом облагаемой суммы подарка), составит 354 000 руб. ($37\,000 \times 9 + 21\,000$), поэтому право на вычет для детей будет утрачено с сентября текущего года.	

Вычеты на детей предоставляются гражданам **по одному месту работы**. Если гражданин работает в нескольких местах, то указанные вычеты могут быть предоставлены только одним работодателем по выбору гражданина.

Для получения вычетов на своих детей работнику необходимо написать письменное заявление, к которому приложить копии документов, содержащие сведения о его детях.

Налоговый вычет на ребенка может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

В случае изменения места работы в течение года вычеты предоставляются по новому месту работы с учетом ранее полученного дохода, указанного в справке по форме **2-НДФЛ**, выдаваемой прежним работодателем.

4.6. СОЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ. РАСХОДЫ ГРАЖДАН НА БЛАГОТВОРИТЕЛЬНОСТЬ, ОБУЧЕНИЕ И ЛЕЧЕНИЕ

4.6.1. ПОРЯДОК СОЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ И ПОРЯДОК ИХ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ

Физические лица имеют право уменьшить свой доход, облагаемый по базовой ставке **13%**, на сумму своих личных расходов на лечение, обучение, благотворительные цели, а также на сумму пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольного пенсионного страхования, договорам добровольного страхования жизни, сумм оплаты оценки независимой квалификации

и взносов на накопительную часть трудовой пенсии (**ст. 219 НК РФ**). В налоговой терминологии такое уменьшение называется **социальным налоговым вычетом**.

Порядок предоставления социальных налоговых вычетов регламентируется **ст. 219 НК РФ**.

До 1 января 2016 г. в отличие от стандартного личного вычета и вычетов на детей, которые предоставляются по месту основной работы, **социальные налоговые вычеты предоставлялись только налоговыми органами после подачи гражданином налоговой декларации за истекший календарный год**. Это означало, что работодатель был не вправе уменьшить налогооблагаемый доход своих работников на сумму социальных вычетов (**п. 2 ст. 219 НК РФ**).

Из вышеуказанного правила было сделано единственное изъятие, а именно: социальный налоговый вычет в отношении расходов на взносы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольного пенсионного страхования мог быть предоставлен налогоплательщику работодателем при условии документального подтверждения вышеупомянутых расходов.

Таким образом, социальный налоговый вычет **по месту работы до 1 января 2016 г.** был возможен только в отношении тех взносов на негосударственное (добровольное) пенсионное обеспечение, которые **удерживались работодателем** из заработной платы налогоплательщика и **перечислялись работодателем** в соответствующие фонды.

Остальные социальные налоговые вычеты **до 1 января 2016 г.** могли быть предоставлены налоговым органом налогоплательщику только после подачи им налоговой декларации, а не по месту работы.

Начиная с 1 января 2016 г. работодатель вправе предоставить социальные вычеты на лечение и обучение по заявлению сотрудника. Кроме письменного заявления сотрудник должен подать работодателю уведомление о подтверждении права получить социальные вычеты, выданное инспекцией. Вычеты на лечение и обучение налоговый агент предоставляет, начиная с месяца, когда к нему обратился работник (**п. 2 ст. 219 НК РФ**).

Начиная с 1 января 2017 г. аналогичный порядок распространяется и на социальный вычет по страхованию жизни.

Если какие-либо социальные вычеты не могут быть полностью использованы в календарном году (например, из-за ограничений по размеру), то неиспользованные суммы **не могут** быть перенесены на следующие годы.

Возврат НДФЛ производится по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца с даты получения этого заявления налоговой инспекцией (**п. 6 ст. 78 НК РФ**).

Пример 4.14. *Порядок предоставления социальных и стандартных вычетов*

В январе текущего года Лиде — проводнице поезда Киев—Москва была начислена зарплата — 15 000 руб. У Лиды имеется двое детей в возрасте до 18 лет. В этом месяце Лида уплатила 8000 руб. за медицинскую операцию своего сына (предполагается, что данный расход соответствует критериям для получения социального вычета).

В январе работодатель имеет право предоставить Лиде два вычета на детей (1400 руб. $\times$ 2). Удержание налога будет производиться с суммы 12 200 руб. (15 000 — 1400 $\times$ 2).

Что же касается социального налогового вычета в отношении медицинских расходов, то до 1 января 2016 г. он мог быть предоставлен Лиде только в следующем календарном году по данным ее декларации по НДФЛ за текущий год. Компания-работодатель данный вычет предоставлять была не вправе, так как это не предусматривалось НК РФ.

Начиная с 2016 года Лида имеет право заявить медицинский вычет у работодателя в порядке, объясненном ниже.

Если работник хочет получить данные вычеты (обучение, лечение) **у работодателя**, то алгоритм действий работника должен быть следующий.

1. Работник представляет в налоговую инспекцию по месту жительства уведомление и документы, подтверждающие понесенные расходы. Например, для предоставления социального вычета на обучение можно предоставить копию договора на обучение; копию документов, подтверждающих оплату обучения (например, квитанции к приходным кассовым ордерам, платежные поручения).

2. По истечении 30 календарных дней налоговая инспекция выдает физическому лицу уведомление, подтверждающее право на вычет, со своей отметкой.

3. Работник пишет заявление в произвольной форме на имя работодателя с просьбой предоставить ему социальный вычет. К заявлению прилагается полученное уведомление из налоговой инспекции о праве на социальный вычет.

4.6.2. ПОДРОБНЕЕ О СОЦИАЛЬНОМ ВЫЧЕТЕ ПО ЛИЧНЫМ РАСХОДАМ НА БЛАГОТВОРИТЕЛЬНЫЕ ЦЕЛИ

Под расходами на благотворительность НК РФ признается денежная помощь организациям науки, культуры и образова-

ния, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемая за счет бюджета, а также физкультурно-спортивным и религиозным организациям и иным социально ориентированным некоммерческим организациям (подп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ).

Максимальный вычет ограничен 25% от суммы облагаемых обычных доходов (до вычетов), полученных в календарном году.

Пример 4.15. *Использование вычета по личным расходам на благотворительные цели*

Совокупный облагаемый доход Вовы Пончикова в текущем году (до использования им социальных вычетов) составил 100 000 руб.

В течение года Вова Пончиков перевел 30 000 руб. на счет детского благотворительного фонда, а также закупил и передал игрушки и книги детскому дому на сумму 40 000 руб.

Максимальный вычет на благотворительные цели составляет 25% от совокупного налогооблагаемого дохода и равен 25 000 руб. облагаемый доход Вовы после вычета — 75 000 руб. Неиспользованный вычет не может быть перенесен на следующий год. Вычет предоставляется непосредственно налоговым органом по данным декларации Вовы по НДФЛ за год.

Пример 4.16. *Использование вычета по личным расходам на благотворительные цели*

Предположим, что совокупный налогооблагаемый доход Вовы Пончикова (см. пример 4.15) в текущем году (до использования им социальных вычетов) составил 200 000 руб.

Вычет на благотворительные цели теперь равен 30 000 руб., поскольку взносы в неденежной форме не рассматриваются НК РФ в качестве расходов на благотворительные цели. Вычет предоставляется непосредственно налоговым органом по данным декларации Вовы по НДФЛ.

4.6.3. ПОДРОБНЕЕ О СОЦИАЛЬНОМ ВЫЧЕТЕ ПО ЛИЧНЫМ РАСХОДАМ НА ОБУЧЕНИЕ САМОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И ЕГО ДЕТЕЙ

Данный вычет предоставляется в отношении личных расходов физических лиц по оплате собственного обучения и обучения своих детей в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию (подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ).

Вычет предоставляется в размере фактических произведенных и документально подтвержденных расходов, но не более:

- **120 000 руб. за календарный год¹** на самого налогоплательщика либо его брата или сестру в возрасте до 24 лет²;
- **50 000 руб. за календарный год** на каждого ребенка **в общей сумме на обоих родителей**, уплаченных за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на очной форме обучения.

Вычет предоставляется в течение всего периода обучения (включая академический отпуск) при наличии соответствующих расходов в каждом календарном году.

До 2016 г. вычет в отношении личных расходов на образование предоставлялся налоговыми органами только после подачи налоговой декларации за истекший календарный год.

Начиная с 1 января 2016 г. вычет в отношении личных расходов на обучение предоставляется либо по месту работы (на основании уведомления, заверенного налоговыми органами), либо самими налоговыми органами после подачи налоговой декларации за истекший календарный год.

Суммы расходов, превышающие вышеуказанные нормативы, на следующий год не переносятся.

Пример 4.17. Использование вычета по личным расходам на цели образования

Известная телеведущая Яна Чунина уплатила в текущем году 160 000 руб. за свое обучение в течение года на заочных курсах японского языка при Институте иностранных языков им. Мориса Тореза.

Яна также уплатила 80 000 руб. за обучение своего сына в коммерческом лицее на очной форме обучения. Муж Яны внес еще 30 000 руб. за обучение сына и заявил всю эту сумму в своей декларации по НДФЛ за текущий год.

Совокупный налогооблагаемый доход Яны до социальных вычетов составляет 1 120 000 руб. Оба учебных заведения имеют соответствующие лицензии.

Расчет итоговой суммы НДФЛ производится следующим образом, руб.:

¹ 120 000 руб. представляет собой общую максимальную сумму для трех социальных вычетов, а именно: расходов на обучение самого налогоплательщика, расходов на лечение (кроме дорогостоящего), расходов на негосударственное пенсионное обеспечение (добровольное пенсионное страхование), расходов на добровольное страхование жизни и расходов на прохождение независимой оценки квалификации работников.

² Положение относительно брата/сестры действует, если брат/сестра обучается по очной форме.

4.7. ИМУЩЕСТВЕННЫЕ ВЫЧЕТЫ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ПРИ ПРОДАЖЕ ЛИЧНОГО ИМУЩЕСТВА И ПРИОБРЕТЕНИИ ЖИЛЬЯ

4.7.1. ИМУЩЕСТВЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

В данном разделе рассмотрены сделки по продаже гражданами — резидентами Российской Федерации своего личного имущества, за исключением ценных бумаг (см. **раздел 4.12**).

О налогообложении операций по продаже имущества, используемого для предпринимательской деятельности, см. в **разделе 4.15**.

О налогообложении доходов нерезидентов от продажи имущества см. в **п. 4.14**.

4.7.2. ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГООБЛАГАЕМОГО ДОХОДА ПРИ ПРОДАЖЕ ИМУЩЕСТВА (ТЕКУЩИЕ ПРАВИЛА)

Порядок предоставления имущественных вычетов регламентируется **ст. 220 НК РФ**.

При продаже гражданами своего имущества у них возникает доход в виде сумм, полученных от покупателей. Большинство подобных сделок купли-продажи не подпадают под обложение НДФЛ, так как, во-первых, не требуют регистрации и, во-вторых, заключаются между физическими лицами, которые не сообщают о них в налоговые инспекции.

Сделки, которые подлежат государственной регистрации и (или) которые совершаются между гражданами и юридическими лицами (предпринимателями), подпадают в поле зрения налоговых органов.

Доходы от продажи имущества **не облагаются** налогом у источника выплаты (**п. 1, 2 ст. 228 НК РФ**). Это означает, что при продаже любого имущества гражданин-резидент получит на руки полную сумму, с которой впоследствии сам должен будет рассчитать и уплатить НДФЛ (после подачи декларации). При продаже личного имущества необходимо определить, к какой группе оно относится с точки зрения НК РФ:

- первая группа — жилые дома, квартиры, комнаты, дачи, садовые домики и земельные участки;
- вторая группа — все прочее имущество, кроме ценных бумаг (хотя формально НК РФ не оперирует понятиями

Порядок налогообложения доходов от продажи личного имущества граждан представлен на следующей схеме:



Пример 4.19. Применение имущественных налоговых вычетов

В текущем году Антон Баранкин продал свою квартиру, приватизированную в прошлом году на его имя, а также дачу, приобретенную два года назад за 1 200 000 руб. в равных долях с его сестрой Матильдой. Квартира была продана за 2 500 000 руб., дача — за 1 600 000 руб.

Поскольку и квартира и дача находились в собственности Антона менее 3 лет, необходимо рассчитать сумму налогооблагаемого дохода от продажи.

Для этого нужно определить размеры имущественных вычетов. Антону было бы выгодно получить фиксированный вычет (1 000 000 руб.) по квартире и вычет в размере фактических затрат на приобретение имущества ($1\,200\,000 \times 50\% = 600\,000$ руб.) по даче. Однако во-первых, комбинирование вычетов законодательством не предусмотрено, а во-вторых, размер вычета определяется в целом за календарный год, а не по каждой сделке.

Таким образом, расчет налогооблагаемого дохода производится следующим образом, руб.:

¹ Если проданное имущество на момент продажи находилось в общей долевой (совместной) собственности, то размер вычета делится между собственниками пропорционально их долям (по договоренности).

Доход от продажи квартиры	2 500 000
Доход от продажи дачи*	800 000
Минус: фиксированный имущественный вычет	(1 000 000)
Налогооблагаемый доход	2 300 000
*Учитывается только 50% полученного дохода, так как остальное является доходом сестры.	
Сумма облагается по базовой ставке 13% и подлежит отражению в декларации Антона по НДФЛ за год.	

4.7.3. НОВЫЕ ПРАВИЛА ДЛЯ ОБЪЕКТОВ НЕДВИЖИМОСТИ, ПРИОБРЕТЕННЫХ ПОСЛЕ 1 ЯНВАРЯ 2016 ГОДА

Если объект недвижимости приобретен **после 1 января 2016 года**, то НДФЛ не будет возникать в случае его продажи через **5 лет**, а не через **3 года**. Ранее действующее правило **3 лет**, сохраняется для всех объектов недвижимости приобретенных/полученных **до 1 января 2016 года**, а так же для объектов недвижимости полученных после этой даты:

- 1) в порядке наследования или по договору дарения от близкого родственника;
- 2) в результате приватизации;
- 3) в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

Также для объектов недвижимости, **приобретенных/полученных после 1 января 2016 года** в случае их продажи до истечения 5-ти (или 3-х) летнего срока вводится правило о том, что облагаемый доход от продажи не может быть **меньше 70% кадастровой стоимости объекта** на 1 января года, в котором осуществлена продажа. К недвижимости приобретенной **до 1 января 2016 года** данное правило не применяется.

Субъекты РФ могут законодательно сокращать трех (пяти)-летние сроки и коэффициент корректировки кадастровой стоимости объекта недвижимости вплоть до нуля.

4.7.4. ВЫЧЕТ НА НОВОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО (ПРИОБРЕТЕНИЕ) ЖИЛЬЯ

Согласно нормам НК РФ, граждане вправе уменьшить свой доход, облагаемый НДФЛ по базовой ставке **13%**, на суммы, израсходованные на строительство (приобретение) нового жилья.

При этом надо учитывать следующие требования **подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ**:

- вычет предоставляется в отношении жилых домов, квартир и комнат (как и ранее), а также **земельных участков**, предназначенных для индивидуального жилищного строительства и **земельных участков**, на которых расположены приобретаемые жилые дома¹;
- вышеупомянутое приобретаемое имущество должно находиться **на территории Российской Федерации**.

Принципиальное отличие данного вычета от всех других вычетов состоит в том, что та часть вычета, которая осталась неиспользованной в году приобретения (строительства) жилья, **переносится** на последующие годы до тех пор, пока не будет полностью использована.

Максимальная величина вычета составляет **2 000 000 руб. плюс проценты по целевым займам (кредитам)**, полученным налогоплательщиком в кредитных и иных организациях Российской Федерации и фактически израсходованным им на строительство (приобретение) жилья, а также на приобретение земельных участков для строительства жилых домов (или приобретаемых земельных участков, на которых находятся жилые дома).

Начиная с **1 января 2014 г.** вычет процентов ограничен **3 млн руб.** причем он предоставляется только **на 1 объект жилья**. Если целевые кредиты на приобретение жилья были получены до 1 января 2014 г., то продолжают действовать старые правила, по которым проценты вычитались в полной сумме, то есть в сумме их фактической уплаты.

До 1 января 2014 г. вычет предоставлялся налогоплательщику **только на одну покупку объекта жилья**, даже если стоимость этого объекта была менее 2 млн руб. Начиная с вышеуказанной даты, налогоплательщик может заявить льготу на несколько объектов. При этом общая сумма вычета по всем заявленным объектам не должна превышать 2 млн руб. Если гражданин уже заявил вычет до 1 января 2014 г., он не может воспользоваться новыми правилами.

Например, если гражданином была приобретена квартира за 1,5 млн руб. в 2013 г. и он заявил имущественный вычет, то дополнительный вычет в будущем в размере 0,5 млн руб. (2 млн – 1,5 млн руб.) при покупке еще одного объекта жилья невозможен. Если же приобретение вышеуказанной квартиры

¹ При приобретении земельных участков под индивидуальное жилищное строительство или доли (долей) в них имущественный налоговый вычет предоставляется после получения налогоплательщиком **свидетельства о праве собственности на дом**.

и вычет имели бы место в 2014 г., то дополнительный вычет на другой объект жилья потенциально возможен.

Пример 4.20. Расчет вычета на приобретение жилья

В прошлом году Рома Пончиков за 500 000 руб. приобрел участок под строительство жилого дома, взяв кредит у российского банка. Документально подтвержденная стоимость строительства составила 1,8 млн руб. Проценты по кредиту, фактически уплаченные Ромой, в прошлом году составили 50 000 руб., в текущем году — 80 000 руб. Свидетельство о собственности на дом было получено Ромой в текущем году.

Роме никогда ранее не предоставлялся имущественный налоговый вычет на приобретение жилья.

После завершения строительства и получения свидетельства о праве собственности на жилой дом Рома имеет право на имущественный налоговый вычет в размере 2 млн 130 тыс руб.

Расчет суммы вычета

Стоимость земельного участка и дома — 2,3 млн руб.
(500 000 руб. + 1,8 млн руб.)

Максимально разрешенный размер вычета (без учета уплаченных процентов) — 2 млн руб.

Плюс:

проценты, фактически уплаченные по целевому кредиту за оба года, — 130 000 руб.

Итого к вычету 2 млн 130 тыс руб.

При сделках между взаимозависимыми лицами (например, между родителями и детьми или между супругами) указанный вычет не предоставляется.

Вычет также не предоставляется в случае, если оплата нового жилья производилась не за счет личных средств налогоплательщика (например, жилье для него приобрел работодатель и в других аналогичных случаях).

Если жилье покупается на вторичном рынке, т. е. приобретаются уже построенный и ранее отделанный дом, квартира или комната, то вычет (с учетом вышеуказанных ограничений) предоставляется только на стоимость приобретаемого жилья, указанную в договоре купли-продажи. Вознаграждение (комиссионные) посредникам для целей вычета не учитывается.

Если квартира приобретается в новостройке без отделки, а дом строится самим налогоплательщиком (или приобретается на стадии строительства), то вычет (с учетом ранее указанных ограничений) предоставляется с учетом стоимости отделки (квартиры, комнаты) и строительства (дома).

периодах (не более трех). Данный вычет предоставляется путем подачи соответствующей налоговой декларации.

4.8. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ. УСЛОВИЯ ИХ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ

4.8.1. ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ

Порядок предоставления профессиональных налоговых вычетов регламентируется **ст. 221 НК РФ**.

Профессиональные налоговые вычеты доступны лишь отдельным категориям налогоплательщиков, а именно:

- лицам, работающим по гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг);
- индивидуальным предпринимателям;
- лицам, получающим вознаграждения по авторским договорам или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства (т. е. писателям, художникам, изобретателям и т. д.).

Профессиональные вычеты позволяют перечисленным категориям налогоплательщиков учесть расходы, понесенные ими при получении соответствующих доходов.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам налоговыми агентами, производящими выплаты по указанным выше договорам. Эти вычеты также могут быть предоставлены налоговыми органами путем подачи заявления на вычеты одновременно с налоговой декларацией.

4.8.2. ВЫЧЕТЫ ПО ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫМ ДОГОВОРАМ

Пункт 2 ст. 221 НК РФ предоставляет лицам, работающим по договорам гражданско-правового характера на выполнение работ (оказание услуг), право на вычет в размере фактически понесенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг). В соответствии с **п. 2 ст. 709 ГК РФ** цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика

и причитающееся ему вознаграждение. Таким образом, расходы заказчика равны цене договора, но доходы исполнителя включают только сумму вознаграждения.

Пример 4.23. *Применение профессионального вычета по договору гражданско-правового характера*

Пенсионер Петр Буров (дядя Петя) заключил договор подряда на установку электропроводки на складе ЗАО «Пончик». Сумма вознаграждения по договору составляет 20 000 руб.

Для выполнения работ по договору дядя Петя приобрел провода, выключатели и розетки. Стоимость купленных материалов составила 4000 руб. Чеки и накладные имеются.

Налогооблагаемый доход пенсионера составит 16 000 руб.

(20 000 руб. – 4000 руб.).

НДФЛ – 2080 руб. ($16\,000 \times 13\%$).

На руки Петр получит

17 920 руб. (20 000 руб. – 2080 руб.)

**4.8.3. ВЫЧЕТЫ,
ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ИНДИВИДУАЛЬНЫМ
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМ**

Граждане имеют право заниматься предпринимательской деятельностью, зарегистрировавшись в качестве индивидуальных предпринимателей.

Доходы от предпринимательской деятельности минус расходы, связанные с этой деятельностью, облагаются НДФЛ по базовой ставке **13%**. Прочие доходы предпринимателя, например от продажи его личного имущества, облагаются так же, как и доходы других граждан.

Доход от предпринимательской деятельности равен полученной выручке за минусом НДС и акцизов (конечно, если предприниматель их платит). Что касается расходов от предпринимательской деятельности, то в отношении их у предпринимателя есть два варианта:

1) принять к вычету **фактически произведенные расходы** (с учетом ограничений, рассмотренных ниже);

2) использовать **фиксированный профессиональный вычет в размере 20%** от полученного дохода без НДС и акцизов (если они уплачиваются).

Пример 4.24. *Налогообложение индивидуальных предпринимателей*

Выручка индивидуального предпринимателя Саида Абдульмянова в текущем году составила 100 000 руб., документально подтвержденные расходы, принимаемые к вычету, — 60 000 руб.

Налогооблагаемый доход Саида равен 40 000 руб. (100 000 — 60 000). Если бы Саид не вел учет своих расходов или не имел бы их документального подтверждения, то он мог бы получить фиксированный профессиональный вычет в размере 20% от валового дохода, т. е. в сумме 20 000 руб. В этом варианте облагаемый доход Саида оказался бы выше, чем в предыдущем, и составил бы 80 000 руб.

Поэтому в данной ситуации Саиду выгоднее получить профессиональный вычет для предпринимателей, основанный на фактически произведенных расходах.

Оба варианта профессиональных вычетов не могут быть использованы одновременно.

Состав фактических расходов предпринимателя, принимаемых к вычету, аналогичен составу расходов для компаний, т. е. регулируется положениями **главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ**.

Если предприниматель использует упрощенную систему налогообложения, то он освобождается от НДС по доходам, полученным в рамках предпринимательской деятельности, и, следовательно, теряет право на профессиональный вычет. Аналогичная ситуация возникает в отношении доходов от деятельности предпринимателя, которая облагается единым налогом на вмененный доход.

В данном разделе не затрагиваются правила исчисления страховых взносов во внебюджетные фонды. Эти вопросы подробно рассмотрены в **главе 5**.

**4.8.4. ВЫЧЕТЫ ПО АВТОРСКИМ ДОГОВОРАМ
И ВОЗНАГРАЖДЕНИЯМ, ПО ДОГОВОРАМ НА СОЗДАНИЕ
(ИСПОЛНЕНИЕ) ПРОИЗВЕДЕНИЙ НАУКИ,
ЛИТЕРАТУРЫ И ИСКУССТВА**

Статьей 221 НК РФ установлен особый порядок налогообложения доходов граждан, полученных по авторским договорам и договорам на создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства.

Аналогичные правила действуют в отношении вознаграждений авторам открытий, изобретений и промышленных образцов.

Пример 4.25. Профессиональный вычет по авторскому договору

Документально подтвержденные расходы автора Селедкина по написанию книги «Тоня Гроттер и волшебные гусли» составили 15 000 руб. Сумма контракта с издательством — 100 000 руб. Фиксированный профессиональный вычет за создание литературных произведений — 20%.

В данном случае автору выгоднее получить вычет в размере 20% от дохода. Налогооблагаемый доход в этом случае будет равен 80 000 руб. Если Селедкин выберет вычет в сумме фактически произведенных затрат, то налогом будет облагаться 85 000 руб. (100 000 — 15 000).

Профессиональные налоговые вычеты должны предоставляться авторам, ученым, исполнителям у источника выплаты **на основании их письменных заявлений**. Например, издательство, выплачивающее авторский гонорар, удерживает НДФЛ не со всей суммы гонорара, а с разницы между общей суммой и профессиональным вычетом.

Если налоговый агент не предоставил фиксированный профессиональный вычет налогоплательщику (например, выплата авторского гонорара производилась иностранным издательством), то налогоплательщик вправе заявить этот вычет в письменном заявлении, подаваемом в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией за год.

4.9. ПРИМЕНЕНИЕ СТАВКИ 35%. ПРОЦЕНТЫ ПО БАНКОВСКИМ ВКЛАДАМ. МАТЕРИАЛЬНАЯ ВЫГОДА ПО ЗАЙМАМ

4.9.1. ДОХОДЫ, ОБЛАГАЕМЫЕ ПО СПЕЦИАЛЬНЫМ СТАВКАМ

Как указывалось в п. 4.1.4, ряд доходов облагается по специальным ставкам (35, 30, 15%). Налог с этих доходов рассчитывается умножением суммы дохода на соответствующую ставку. Иными словами, никакие налоговые вычеты к этим доходам не применяются.

Особый порядок расчета налога применяется к дивидендам, получаемым резидентами и облагаемым по ставке 13%.

В самом общем виде доходы, облагаемые по специальным ставкам, представлены на схеме.



4.9.2. ИСЧИСЛЕНИЕ НАЛОГА С ПРОЦЕНТОВ ПО БАНКОВСКИМ ВКЛАДАМ

Проценты по банковским вкладам не облагаются налогом, если ставка по вкладу не превышает **действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5% (по рублевым вкладам) и 9% — по валютным вкладам**. Изменение ставки рефинансирования ЦБ РФ учитывается при расчете налогооблагаемого дохода (ст. 214.2 НК РФ).

Если реальная ставка по рублевому вкладу превысит **действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5%**, либо ставка по валютному вкладу окажется больше **9%**, то банк должен будет рассчитать сумму превышения и исчислить с этой суммы налог по ставке **35%**. Сумма превышения по срочным пенсионным вкладам, внесенным на срок **не менее 6 месяцев**, облагается банком по ставке **13%**.

Банк начисляет проценты по вкладам начиная со дня, следующего за днем открытия вклада, и по день закрытия вклада включительно.

Налог рассчитывается и удерживается банком на дату выплаты процентов. Банк производит перечисление удержанного налога в бюджет на следующий рабочий день после удержания.

Пример 4.26. Налогообложение процентов по вкладам в банках

Предположим, что Вова Пончиков открыл в банке депозит под 30% годовых. Ставку рефинансирования ЦБ РФ, действовавшую в период депозита, условно примем за 17%.

Проценты, начисленные и выплаченные банком в пределах 22% (17% + 5%), вообще не облагаются НДФЛ. Превышение реальных процентов над ставкой рефинансирования (30% – 22%) облагается по ставке 35%.

Сумма реальных процентов, начисленных по вкладам

—

Сумма процентов, начисленных по ставкам рефинансирования ЦБ РФ + 5%, действующих в период действия вклада (для рублевых вкладов), или по ставке 9% (по валютным вкладам)

=

Процентный доход, подлежащий налогообложению по ставке 35%

Пример 4.27. Налогообложение высоких процентов по банковским депозитам

Антон Баранкин открыл рублевый депозит в банке 1 февраля текущего года в сумме 100 000 руб. под 23% годовых. Депозит закрывается 30 июня того же года. Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условно): с 1 января по 31 марта — 14%; с 1 апреля по 31 июля — 16%.

Налогооблагаемый доход рассчитывается следующим образом:

Фактический доход, начисленный по депозиту:

$$100\,000 \times (27 + 31 + 30 + 31 + 30) : 365 \times 23\% = 100\,000 \times 149 : 365 \times 23\% = 9389 \text{ руб.}$$

Доход, рассчитанный исходя из ставок ЦБ РФ, увеличенного на 15%¹:

- *за период с 1 февраля по 31 марта*
 $100\,000 \times (27 + 31) : 365 \times 19\% = 3019 \text{ руб.};$

- *за период с 1 апреля по 30 июня*
 $100\,000 \times (30 + 31 + 30) : 365 \times 21\% = 5236 \text{ руб.}$

Всего процентный доход, рассчитанный по ставкам ЦБ РФ: 8255 руб.

Разница: 9389 – 8255 = 1134 руб. облагается по ставке 35%.

Сумма налога составляет: 1134 × 35% = 397 руб.

Налог удерживается банком в день выплаты процентов по депозиту и перечисляется в бюджет на следующий рабочий день.

Облагаемого процентного дохода по рублевому вкладу не возникает, если на дату заключения (или продления) договора проценты по нему не превышали ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5%, при условии, что в течение пе-

риода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка превысила ставку ЦБ, увеличенную на 5%, прошло не более 3 лет.

4.9.3. ИСЧИСЛЕНИЕ НАЛОГА С МАТЕРИАЛЬНОЙ ВЫГОДЫ ПО ЗАЙМАМ

С точки зрения НК РФ, если физическое лицо получает заем под нулевой или низкий процент, то у него возникает налогооблагаемый доход в виде экономии на процентах. Этот доход, согласно **ст. 212 НК РФ**, называется **материальной выгодой**.

Налогооблагаемой материальной выгоды по займам не возникает если:

- заемные (кредитные) средства, предоставлены на новое строительство либо приобретение жилья на территории Российской Федерации, а также покупку земельных участков под индивидуальное жилищное строительство и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома;
- заемные (кредитные) средства предоставлены банками, находящимися на территории Российской Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на новое строительство либо приобретение жилья на территории Российской Федерации, а также земельных участков под индивидуальное жилищное строительство и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома.

Материальная выгода, упомянутая в двух последних абзацах, освобождается от налогообложения при наличии у налогоплательщика права на получение имущественного налогового вычета, **подтвержденного налоговым органом**.

С 1 января 2018 года материальная выгода по низкопроцентным займам, подлежит налогообложению при соблюдении **хотя бы одного** из следующих условий:

- 1) заемные (кредитные) средства получены налогоплательщиком от организации или индивидуального предпринимателя, которые признаны взаимозависимым лицом налогоплательщика либо с которыми налогоплательщик состоит в трудовых отношениях.

с полученных клиентами кредитной организации (за исключением клиентов, являющихся работниками указанных кредитных организаций) доходов в виде материальной выгоды обязаны в течение одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором получены указанные доходы, сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности.

Пример 4.32.

Рома Пончиков взял в банке «Пончик» низкопроцентный кредит на покупку автомобиля. По данному кредиту Рома получил доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах.

Вариант 1. Рома является работником банка «Пончик».

Банк обязан рассчитать сумму экономии на процентах и удержать НДФЛ из заработной платы Ромы.

Вариант 2. Рома является клиентом банка «Пончик».

Банк обязан сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности. Налоговый период по НДФЛ — календарный год. Срок для подачи сведений — 1 месяц по окончании налогового периода, т. е. 31 января следующего года.

4.10. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПОДАРКОВ, ПРИЗОВ И МАТЕРИАЛЬНОЙ ПОМОЩИ

4.10.1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОБЫЧНЫХ ПОДАРКОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ ОРГАНИЗАЦИЙ И ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

НДФЛ облагаются подарки, полученные гражданами от организаций и индивидуальных предпринимателей. Подарки, полученные гражданами от других физических лиц, НДФЛ не облагаются, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей и паев (**п. 18.1 ст. 217 НК РФ**). Однако даже эти виды подарков, полученные гражданами от физических лиц, освобождаются от НДФЛ, если даритель и одаряемый являются близкими родственниками (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновленными, дедушкой, бабушкой, внуками, братьями и сестрами, имеющими общих отца или мать).

Чтобы определить налогооблагаемую сумму, надо сложить стоимость всех подарков, полученных гражданином от организаций (предпринимателей) в календарном году, и вычесть из нее **4000 руб.** (если получается отрицательная величина, то результат считается равным нулю)¹.

Если подарок сделан в **денежной форме**, то организация (предприниматель) обязана удержать налог из стоимости подарка и перечислить его в бюджет.

Если подарок сделан в **натуральной форме**, то возможны два варианта:

- 1) налог удерживается за счет прочих выплат, производимых налогоплательщику в денежной форме (если таковые имеются);
- 2) налог не удерживается в связи с отсутствием денежных выплат, и тогда о подарке сообщается в налоговый орган не позднее 1 марта следующего года².

Пример 4.33. Налогообложение обычных призов и подарков

Дима Куприн получил в текущем году следующие подарки от АО «Медсервис», где он работает директором:

- телевизор стоимостью 10 000 руб.;
- видеоплеер стоимостью 5500 руб.;
- путевку на отдых в Турцию стоимостью 15 000 руб.

Кроме того, в этом же году Дима получил в подарок автомобиль стоимостью 220 000 руб. от мамы, а также комплект горнолыжного снаряжения стоимостью 30 000 руб. от ЗАО «Росбыт» — основного партнера АО «Медсервис».

Стоимость подарков от АО «Медсервис» составила: $10\,000 + 5500 + 15\,000 - 4000 = 26\,500$ руб. Налог в размере 3445 руб. ($26\,500 \times 13\%$) удерживается АО из зарплаты Димы.

Стоимость полученного автомобиля НДС не облагается, поскольку получен от близкого родственника.

Дима должен сам заполнить налоговую декларацию и уплатить налог со стоимости полученного комплекта горнолыжного снаряжения в размере 3900 руб. ($30\,000 \times 13\%$).

Уменьшение дохода на 4000 руб. в отношении стоимости снаряжения не производится, так как указанное уменьшение уже было сде-

¹ Если облагаемый подарок получен **не** от организации (или предпринимателя), а от гражданина, то необлагаемая сумма **4000 руб.** в год в этом случае **не** применяется.

² До 1 января 2016 г. — в течение одного месяца после окончания года.

4.11. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СТРАХОВЫХ ВЫПЛАТ

4.11.1. ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ

Все страховые выплаты по договорам обязательного страхования не облагаются НДФЛ.

4.11.2. ДОБРОВОЛЬНОЕ ИМУЩЕСТВЕННОЕ СТРАХОВАНИЕ

Доход, подлежащий налогообложению при наступлении страхового случая по договору добровольного имущественного страхования (включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц и (или) страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств), определяется в следующих размерах (**п. 4 ст. 213 НК РФ**) (**табл. 4.3**).

Таблица 4.3

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ВЫПЛАТ ПО ДОГОВОРАМ
ИМУЩЕСТВЕННОГО СТРАХОВАНИЯ

Случай	Размер облагаемого дохода
Гибель или уничтожение застрахованного имущества	Разница между полученной страховой выплатой и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату наступления страхового случая, увеличенной на сумму уплаченных страховых взносов, — по договору страхования гражданской ответственности
Повреждение застрахованного имущества	Если ремонт осуществлялся — разница между полученной страховой выплатой и документально подтвержденной стоимостью ремонта (восстановления) имущества, увеличенной на сумму уплаченных страховых взносов
	Если ремонт не осуществлялся — разница между полученной страховой выплатой и расходами, необходимыми для проведения ремонта (восстановления), увеличенными на сумму уплаченных страховых взносов

Обоснованность расходов на произведенный ремонт (восстановление) подтверждается следующими документами:

- договором (копией договора) о выполнении соответствующих работ;
- документами, подтверждающими принятие выполненных работ;

4.12. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ЦЕННЫМИ БУМАГАМИ

Особенности обложения НДФЛ доходов от операций с ценными бумагами определены **ст. 214.1 НК РФ**.

Все ценные бумаги и инструменты срочных сделок подразделяются на следующие категории:

- ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг;
- ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг;
- финансовые инструменты срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги (т. е. фьючерсы и опционы на покупку ценных бумаг);
- инвестиционные паи паевых инвестиционных фондов.

В отдельную группу входят операции, совершаемые доверительным управляющим (кроме паевого инвестиционного фонда).

Сначала необходимо определить результат (доход или убыток) по совокупности сделок в календарном году с ценными бумагами каждой перечисленной выше категории, т. е. в разрезе каждой категории. Затем рассчитывается общий налогооблагаемый доход или убыток.

Конкретные правила расчета доходов в разрезе каждой категории ценных бумаг и финансовых инструментов, а также определения общего налогооблагаемого дохода установлены **ст. 214.1 НК РФ**.

Налог удерживается брокерами, доверительными управляющими, управляющими компаниями, осуществляющими доверительное управление имуществом паевых инвестиционных фондов, иными лицами, совершающими операции по договору поручения и по другим договорам в пользу налогоплательщиков (**ст. 214.1 НК РФ**).

Вычет в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов предоставляется налогоплательщику при расчете и уплате в бюджет у источника выплаты дохода либо по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговый орган.

в предыдущем календарном году, если ранее они не участвовали в расчете налога с дивидендов);

3) полученная величина (если она положительная) умножается на **13%**, что дает общую сумму НДФЛ, исчисленную с доходов акционеров-резидентов.

Пример 4.39. Налогообложение дивидендов

В условиях предыдущего примера предположим, что ЗАО «Пончик» само получило дивиденды на сумму 40 000 руб. в текущем календарном году.

НДФЛ, удерживаемый с дивидендов, выплачиваемых Георгию, не изменится и составит: $20\,000 \times 15\% = 3000$ руб.

НДФЛ, удерживаемый с дивидендов, выплачиваемых Вове, рассчитывается таким образом:

(100 000 (всего к распределению) – 20 000 (доля нерезидентов) – 40 000 (получено самим ЗАО «Пончик»)) $\times 13\% = 5200$ руб.

Сумма налога с дивидендов, полученных налоговым резидентом от источников за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно и подлежит обложению по ставке **13%**.

При наличии **договора об избежании двойного налогообложения** с государством, в котором находится источник выплат, налогоплательщик-резидент вправе уменьшить сумму налога на сумму налога, уплаченную по местонахождению источника выплат.

Если сумма налога, уплаченная по местонахождению источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную по ставке **13%**, полученная разница не подлежит возврату из бюджета (**п. 1 ст. 214 НК РФ**).

4.14. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ НЕРЕЗИДЕНТОВ. ИЗБЕЖАНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

4.14.1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ НЕРЕЗИДЕНТОВ

Налоговые резиденты Российской Федерации — это физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации **не менее 183 дней в течение двенадцати следующих подряд месяцев**. Физическое лицо может иметь статус резидента или нерезидента по НДФЛ вне зависимости от своего гражданства (подробнее см. **п. 4.1.3**).

4.15. УПЛАТА НДФЛ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ

Статья 227 НК РФ устанавливает особые правила исчисления и уплаты НДФЛ для:

- зарегистрированных в установленном порядке индивидуальных предпринимателей;
- частных нотариусов и других лиц, занимающихся частной практикой.

Индивидуальные предприниматели определяют свой налогооблагаемый доход как разницу между полученной выручкой (без НДС и акцизов, если они их платят) и расходами, определяемыми в порядке, аналогичном порядку для организаций (т. е. по нормам **главы 25 НК РФ**). Убытки от предпринимательской деятельности при налогообложении не учитываются.

Индивидуальные предприниматели могут также воспользоваться фиксированным профессиональным налоговым вычетом в размере **20%** от общей суммы доходов, полученных от предпринимательской деятельности. В этом случае фактически произведенные расходы игнорируются.

Правила начисления страховых взносов во внебюджетные фонды с доходов предпринимателей подробно рассмотрены в **главе 5**.

Пример 4.41. Налогообложение доходов предпринимателей

Выручка предпринимателя Бесо Шония за год составила 300 000 руб. Бесо освобожден от НДС. Расходы предпринимателя, исчисленные по нормам главы 25 НК РФ (включая единый социальный налог), составили 160 000 руб.

Доход от предпринимательской деятельности равен: 300 000 руб. — 160 000 руб. = 140 000 руб. Этот доход подлежит обложению по ставке 13%.

Бесо также может воспользоваться фиксированным профессиональным вычетом для индивидуальных предпринимателей, тогда его налогооблагаемый доход будет равен 240 000 руб.

Применение профессионального вычета (20%) в данном случае для предпринимателя невыгодно, так как при этом образуется большая сумма налогооблагаемого дохода по сравнению с первым вариантом.

В этом случае налог можно пересчитать только **по итогам налогового периода** (т. е. календарного года), а за возвратом работник должен обращаться не к налоговому агенту, а **в налоговую инспекцию**, где он состоит на учете по месту жительства (пребывания), куда он должен подать декларацию и документы, подтверждающие статус налогового резидента (**п. 1.1 ст. 231 НК РФ**).

Пример 4.44. *Возврат налога при изменении налогового статуса нерезидента*

Англичанин Робин Холл устроился на работу пекарем в ЗАО «Пончик» в январе текущего года. В июле этого же года Робин приобрел статус резидента Российской Федерации.

Робин Холл сможет получить излишне удержанный НДФЛ за январь — июнь, если в следующем году он подаст в инспекцию декларацию по НДФЛ по своему месту жительства (пребывания).

Срок возврата налога составит четыре месяца с момента подачи декларации, три из которых отводятся на камеральную проверку (**п. 2 ст. 88 НК РФ**), и один (со дня подачи заявления) — на возврат налога (**п. 6 ст. 78 НК РФ**). Следовательно, если налогоплательщик обратится в инспекцию с декларацией в январе, вернуть сумму, переплаченную за предыдущий год, он сможет только в мае следующего года.

Следует отметить, что заявление о возврате налога может быть подано одновременно с декларацией. В этом случае срок для возврата переплаты исчисляется со дня подачи заявления, но не ранее чем с момента завершения камеральной проверки либо момента, когда такая проверка должна быть завершена.

4.17. ИНВЕСТИЦИОННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Начиная с **1 января 2015 года** НК РФ ввел новый вид налогового вычета — **инвестиционный налоговый вычет**, который регулируется **ст. 219.1 НК РФ**.

Инвестиционные вычеты связаны с:

1) индивидуальными инвестиционными счетами (далее — **см. п. 4.17.1**). Они делятся на 2 типа — тип А (далее — **см. п. 4.17.2**) и тип Б (далее — **см. п. 4.17.3**)

2) реализацией определенных видов ценных бумаг, приобретенных **после 1 января 2014 г.** и находящихся до продажи в собственности налогоплательщиков **не менее 3 лет**.

4.17.1. ИНДИВИДУАЛЬНЫЕ ИНВЕСТИЦИОННЫЕ СЧЕТА

Индивидуальный инвестиционный счет — особый вид счета для физического лица, который стало возможно открыть с **1 января 2015 года**. Денежные средства, зачисленные на счет, используются для инвестирования в ценные бумаги и инструменты финансового рынка. Соответственно, если стоимость этих ценных бумаг и прочих инвестиций растет, то налогоплательщик получает доход, который облагается по особым правилам, объясненным далее. Ситуация убытка также не исключена.

В отношении индивидуального инвестиционного счета (ИИС) действуют следующие ограничения:

- 1) физическое лицо вправе иметь **только один ИИС**;
- 2) вносить на счет можно **только денежные средства**;
- 3) совокупная сумма денежных средств, которые могут быть переданы в течение календарного года по договору ИИС, **не может превышать 400 000 руб.**¹

Финансовый результат по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, определяется отдельно от финансового результата по иным операциям. Налоговая база по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, также определяется отдельно.

Индивидуальный инвестиционный счет по сравнению с обычным брокерским счетом имеет налоговые преимущества, а именно: по индивидуальному инвестиционному счету предусмотрено два типа налоговых вычетов, которые объясняются далее в п. 4.17.2 и 4.17.3.

4.17.2. ПЕРВЫЙ ТИП (ТИП А) ИНВЕСТИЦИОННОГО ВЫЧЕТА

Первый тип (тип А) инвестиционного вычета предоставляется на сумму взносов.

Налогоплательщик может ежегодно получать инвестиционный налоговый вычет по НДФЛ в сумме денежных средств, внесенных в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет. Максимальная сумма вычета ограничена

¹ Если сумма поступлений от клиента превысила 400 тыс. руб. в год, то брокер может зачислить излишки средств на обычный брокерский счет. Профессиональным участникам рынка ценных бумаг рекомендуется обеспечить отслеживание нарастающим итогом сумм поступлений в течение года.

400 000 руб. в год. Вычет предоставляется по итогам года, путем подачи налоговой декларации.

Пример 4.45. Первый тип (тип А) инвестиционного вычета

Валовая зарплата Вовы Пончикова за текущий год составила 600 000 руб., удержанный НДФЛ составил 78 000 руб.

В этом же году Вова открыл инвестиционный налоговый счет, и внес на него 400 000 руб.

Для получения налогового вычета в сумме денежных средств, внесенных Вовой в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет, ему необходимо подать лично или отправить в налоговую инспекцию по почте налоговую декларацию по завершении текущего года. (Срок подачи декларации — до 30 апреля, следующего года).

К налоговой декларации Вова должен приложить документы, подтверждающие получение дохода, облагаемого по ставке 13%, документы, подтверждающие факт зачисления денежных средств на его индивидуальный инвестиционный счет, а также заявление на возврат налога с указанием банковских реквизитов Вовы.

На камеральную проверку декларации отводится 3 месяца и еще 1 месяц — на возврат налога. Всего из бюджета должно быть возвращено 52 000 руб. (13% от 400 000 руб.).

Важно!

При закрытии индивидуального инвестиционного счета ранее трех лет все полученные из бюджета суммы возврата НДФЛ, связанные с этим счетом, должны быть возвращены в бюджет. Трехлетний срок считается с даты заключения договора. Частичное изъятие средств инвестором с инвестиционного счета приравнивается к досрочному расторжению договора на ведение индивидуального инвестиционного счета¹.

Пример 4.46. Первый тип (тип А) инвестиционного вычета

Продолжим условия **примера 4-45**. Предположим, что в конце следующего года, получив убыток в размере 90% средств на индивидуальном инвестиционном налоговом счете, Вова Пончиков решил его закрыть. 52 000 руб., которые он получил в начале года в качестве возврата НДФЛ, он должен будет вернуть обратно в бюджет.

¹ В случае перевода ИИС от одного брокера к другому у первого брокера не возникает обязанности удерживать НДФЛ.

3. Сумма налога к возврату по итогам года, руб.:	
Налогооблагаемый доход, полученный на работе	347 600
Социальные вычеты (30 000 + 90 000 + 5000 + 40 000)	(165 000)
Налогооблагаемый доход после социальных вычетов	182 600
НДФЛ, начисленный по данным декларации	23 738
НДФЛ, удержанный работодателем	(45 188)
НДФЛ к возврату по итогам года	(21 450)
** Изольда также могла бы заявить 100 000 руб. в качестве социального вычета на свое образование и 20 000 руб. в качестве социального вычета на лечение.	

ЗАДАЧИ

Задача 4.1. Цель: научиться определять налогооблагаемый доход физического лица

В текущем году актрисе Музе Леденцовой была начислена зарплата в сумме 120 000 руб. (10 000 руб. ежемесячно). В январе следующего года Муза также получила на свой банковский счет 25 130 руб. Это была выплата премии за текущий год, начисленной в декабре текущего года.

Кроме того, в текущем году театр произвел оплату Музе:

- абонемент на посещение бассейна в сумме 18 000 руб. (абонемент приобретен в феврале);
- талонов на питание в буфете театра в размере 12 000 руб. (1000 руб. ежемесячно);
- путевки в Испанию на отдых стоимостью 36 000 руб. (оплата в мае);
- полиса добровольного медицинского страхования стоимостью 50 000 руб. (оплата в январе).

Также в июле того же года Муза получила от театра браслет стоимостью 16 000 руб. в качестве подарка на день рождения.

1. Рассчитайте налогооблагаемый доход Музы за текущий год.
2. Объясните, как компания будет производить удержание НДФЛ с выплат, сделанных Музе в натуральной форме.

Задача 4.2. Цель: научиться определять облагаемый доход физического лица

В текущем году ОАО «Суперкастроля» начислило своему директору Михаилу Сковородкину следующие доходы, руб.:

Зарплату	800 000
Премию за год*	1 000 000
Кроме того, Михаил получил от ОАО, руб.:	
Материальную помощь	500 000
Подарки	300 000
Возмещение командировочных расходов:	
в пределах норм	4500
сверх норм	320 000
Компания также оплатила Сковородкину, руб.:	
Участие в учебном семинаре	15 000
Талоны на питание	140 000
Путевку в лечебный санаторий в Подмосковье**	3700
Фирменную одежду***	18 000
Отдых в Турции	21 000
Операцию для его сына	75 000
* Премия была выплачена в следующем году.	
** Выплата производилась за счет чистой прибыли.	
*** Предоставление одежды не предусмотрено законодательством. Одежда выдана Михаилу насовсем, а не во временное пользование.	
Взносы, сделанные в пользу Михаила, составили, руб.:	
• по договору негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000; • по договору добровольного медицинского страхования самого Сковородкина — 500 000; • по договору добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000.	
Определите налогооблагаемый доход г-на Сковородкина.	

Задача 4.3. Цель: научиться определять сумму облагаемых доходов

Внучка бывшего члена Политбюро ЦК КПСС Октябрина Леонидовна работает младшим менеджером в супермаркете в Барвихе. Ее зарплата по контракту составляет 22 000 руб. в месяц.

Кроме зарплаты она получила в текущем году от супермаркета:

- премию по итогам года. Премия была начислена в декабре текущего года, но выплачена в следующем году. Всего Октябрина получила на руки 21 750 руб. в январе и столько же — в феврале следующего года;

- бесплатные обеды на сумму 1200 руб. в месяц (обеды были предусмотрены ее контрактом);
- оплаченный отдых в январе в Австрии на сумму 35 000 руб. (компания оплатила это за счет чистой прибыли);
- скидки 20% на товары в супермаркете (сумма скидок за год — 6500 руб.);
- мобильный телефон «Самсунг» стоимостью 6700 руб. на свой день рождения;
- оплату абонемента в бассейн на сумму 8000 руб.;
- добровольную медицинскую страховку страховой компании «Росно» на сумму 30 000 руб.

Рассчитайте НДФЛ Октябрины.

Задача 4.4. Цель: научиться рассчитывать социальные вычеты

Годовой доход Виктора Рубцова за текущий год, облагаемый по ставке 13%, составил 300 000 руб. В течение года Виктор перечислил на благотворительные нужды 120 000 руб., а также передал благотворительным организациям имущество на сумму 20 000 руб.

В текущем году Виктор оплатил собственное образование на заочных курсах английского языка — 53 000 руб. и обучение своего 20-летнего сына на дневном отделении института — 30 000 руб. Супруга Рубцова, в свою очередь, заплатила 30 000 руб. за образование сына и отразила эту сумму в качестве социального вычета.

В этом же году Виктор Рубцов оплатил операции своей матери (20 000 руб.) и родному брату (35 000 руб.). Обе операции имели место в медицинских учреждениях РФ. Лечение включено в перечень, утвержденный Правительством РФ.

Сумма страховых взносов, уплаченных Виктором в текущем году по договору добровольного пенсионного страхования, заключенному в пользу родителей, составила 55 000 руб.

Исходя из того, что данные учреждения имеют необходимые лицензии и соответствуют критериям, установленным НК РФ, рассчитайте социальные вычеты Виктора Рубцова.

Задача 4.5. Цель: научиться применять имущественные вычеты

В 2019 г. известный шоумен Дмитрий Лаликов продал следующее имущество:

- садовый домик — за 1 200 000 руб.;
- гараж: — за 300 000 руб.;
- земельный участок — за 600 000 руб.

Садовый домик был построен в 2017 г. Документально подтвержденная стоимость строительства — 400 000 руб. Доля Лаликова в собственности на домик — 70%. Гараж был подарен Диме его дядей в 2017 г. Земельный участок был приобретен Лаликовым в 2015 г. за 200 000 руб.

В 2019 г. Дима и его супруга Люся приобрели квартиру. Доля Димы в собственности на новую квартиру равна 70%. Стоимость квартиры — 2 400 000 руб. Дима заплатил 1 680 000 руб., остальное заплатила Люся. Часть покупки была профинансирована за счет ипотечного кредита, полученного от российского банка. Проценты, уплаченные по кредиту в 2019 г., составили 120 000 руб. Доход Димы, облагаемый по базовой ставке 13%, рассчитанный без учета операций по купле-продаже имущества и социальных вычетов, составил в 2019 г. 400 000 руб. Общая сумма социальных вычетов, которыми может воспользоваться Лаликов, в 2019 г. составили 75 000 руб.

1. **Определите налогооблагаемый доход Лаликова в 2019 г.**
2. **Рассчитайте сумму имущественного вычета, который может быть перенесен на 2020 г. и последующие годы.**
3. **Какие действия должен предпринять Дима, чтобы получить имущественный вычет в отношении расходов на приобретение новой квартиры.**

Задача 4.6. Цель: научиться рассчитывать имущественный вычет

По договору с издательством Борис Бумер получил на свой счет гонорар в размере 79 200 руб. за детектив «Что сказал бухгалтер?». При выплате гонорара издательство предоставило автору профессиональный вычет в размере 20% от общей суммы гонорара.

Рассчитайте, на какую общую сумму был заключен договор г-на Бумера с издательством.

Задача 4.7. Цель: научиться рассчитывать материальную выгоду по займам

2 марта олигарх Алексей Крутой получил беспроцентный заем от своей фирмы сроком на 2 года на покупку квартиры в размере 100 000 000 руб. Олигарх подал документы в налоговую инспекцию для получения имущественного налогового вычета.

1 июля Алексей получил кредит в банке под 6% годовых на покупку новой яхты. Сумма кредита — 50 000 000 руб. Проценты уплачиваются раз в 3 месяца начиная с 1 октября.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные): с 1 января по 30 июня — 18%, с 1 июля до конца года — 22,5%.

Рассчитайте материальную выгоду от экономии на процентах и сумму НДФЛ.

Задача 4.8. Цель: научиться рассчитывать облагаемый доход от подарков и призов

Певица Эдита Муха получила следующие подарки, призы и выигрыши в текущем году:

- кухонный комбайн стоимостью 10 000 руб. от ресторана, где она выступает по субботам;
- денежный выигрыш от казино — 20 000 руб.;
- денежный приз за правильные ответы в радиовикторине в размере 3500 руб.;
- магнитофон от газеты «Вечерний Петербург» стоимостью 5000 руб.;
- холодильник за участие в мероприятии рекламного характера стоимостью 25 000 руб.

1. Определите налогооблагаемый доход Эдиты.
2. Рассчитайте сумму налога к доплате.

Задача 4.9. Цель: научиться определять сумму облагаемых дивидендов

ЗАО «Слон» получило по итогам 2018 г. чистую прибыль в размере 800 000 руб. Прибыль была распределена на собрании акционеров в феврале 2019 г. следующим образом:

- физическому лицу-нерезиденту — 350 000 руб.;
- трем физическим лицам-резидентам — по 150 000 руб. каждому.

В 2018 г. ЗАО получило дивидендов в сумме 200 000 руб. от своей дочерней компании.

Определите суммы НДФЛ, удерживаемые с выплачиваемых дивидендов, и суммы, полученные акционерами на их счета.

Задача 4.10. Цель: научиться определять сумму социальных вычетов

Популярный ведущий Николай Ласковий произвел следующие расходы в текущем году:

- медицинскому центру «Худеем вместе» — 43 500 руб.;
- оплата пластической операции по изменению формы бровей — 120 000 руб.;
- оплата лечения любимой тети в зубной поликлинике — 16 000 руб.;
- оплата операции мамы в московской больнице — 49 000 руб.;
- оплата лекарств маме в послеоперационный период — 5000 руб.

Кроме этого, Ласковий потратил 55 000 руб. на оплату заочных курсов МВА для себя и 56 000 руб. на оплату обучения своего сына, студента-очника.

Николай перевел 720 000 руб. детскому спортивному центру в Москве, а также подарил своей школе 3 компьютера и 1 принтер стоимостью 95 000 руб.

Николай перечислил 22 000 руб. в виде страховых взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному в пользу его жены, и 10 000 руб. по аналогичному договору в пользу сына.

Доход Ласковского, облагаемый по ставке 13%, составил в текущем году 2 900 000 руб.

1. Рассчитайте максимальные суммы социальных вычетов Ласкового с учетом ограничений, установленных НК РФ.

2. Объясните, каким образом Николай сможет воспользоваться этими вычетами.

Задача 4.11. Цель: научиться определять сумму материальной выгоды по займам

Жанна Арбузова работает в рекламном агентстве, ее зарплата составляет 32 000 руб. в месяц.

10 августа текущего года Жанна получила ссуду от агентства на покупку автомобиля в размере 32 000 000 руб. под 2% годовых. Ссуда выдана Жанне сроком на 2 года. Уплата процентов за текущий год производится 31 декабря текущего года.

1. Определите доход Жанны в текущем году и ее НДФЛ, исходя из ставки ЦБ РФ на весь срок займа в размере 18% годовых.

2. Объясните процедуру удержания НДФЛ с суммы экономии на процентах.

Задача 4.12. Цель: научиться определять сумму налогооблагаемых доходов

Выходец из Африки Чарли Иванов работает на шоколадной фабрике «Красный Октябрь», где получает 7500 руб. в месяц.

В декабре Чарли купил 20 коробок конфет по их себестоимости — 80 руб. за коробку. Рыночная цена этого шоколада составляет 150 руб. за коробку.

В мае Чарли получил от фабрики телевизор стоимостью 8000 руб. в качестве подарка на день рождения. Чарли женат, имеет семилетнего сына.

1. Рассчитайте налогооблагаемый доход и НДФЛ Чарли.

2. Каковы обязательства фабрики по НДФЛ в отношении коробок шоколада и телевизора?

Задача 4.13. Цель: научиться определять сумму облагаемых командировочных расходов

Люся Колбаскина работает менеджером по продажам на косметической фабрике «Восход». В январе Люся отправилась в 2 командировки. 10 января она уехала в 23 часа 59 минут на «Красной стреле» в Санкт-Петербург, откуда 13 января вылетела в Париж по делам фирмы. Из Парижа она вернулась в Москву 15 января в 7 часов утра.

20 января она представила следующий отчет в бухгалтерию.

Расходы в Санкт-Петербурге:

- билеты на поезд — 1400 руб.;
- счет за проживание в отеле — 5200 руб.;

- счет за обеды в ресторане — 6400 руб.;
- билеты в Мариинский театр (куда она ходила с клиентом) — 3800 руб.;
- счета за телефонные разговоры из номера — 600 руб.;
- счета за услуги парикмахерской отеля — 1200 руб.;
- счета такси за поездки по городу — 800 руб.;

Расходы в Париже:

- билеты на самолет — 20 700 руб.;
- такси из аэропорта — 20 евро;
- такси по городу — 50 евро;
- счет за отель — 140 евро;
- счета за рестораны — 90 евро.

Люся получила полное возмещение расходов.

Норма суточных по Российской Федерации 700 руб., по Франции — 2500 руб.

Курс на последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет Люси — 61,8 руб. (условно).

Определите налогооблагаемый доход Люси.

Задача 4.14. Цель: научиться рассчитывать НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей

Рената Литвина, зарегистрировавшись в качестве индивидуального предпринимателя, открыла бар «У Ренаты», в котором работают повар, официант, уборщица.

Доходы текущего года:

- 1) выручка от продаж — 1 300 000 руб.;
- 2) стоимость использованных продуктов — 560 000 руб.;
- 3) платежи за аренду помещения — 220 000 руб.;
- 4) зарплата повара с учетом страховых взносов — 310 000 руб.;
- 5) зарплата официанта с учетом страховых взносов — 80 000 руб.;
- 6) зарплата уборщицы с учетом страховых взносов — 30 000 руб.;
- 7) выручка от продажи «Газели», используемой для привоза продуктов, — 380 000 руб.;
- 8) покупная цена «Газели» (см. п. 7) — 520 000 руб., накопленный износ — 480 000 руб.;
- 9) социальные вычеты Ренаты — 35 000 руб.
- 10) страховые взносы самой Ренаты — 35 664 руб. (условно)

Рассчитайте НДФЛ с дохода Ренаты.

ГЛАВА 5

СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания страховых взносов во внебюджетные фонды.
2. Научить вас рассчитывать страховые взносы для работодателя и индивидуальных предпринимателей.
3. Дать вам представление о методах и сроках уплаты страховых взносов.

5.1. ВИДЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ. ПЛАТЕЛЬЩИКИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

5.1.1. ВИДЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

С 1 января 2017 года все положения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов, перенесены в НК РФ. При этом НК РФ дополнен новым разделом **XI «Страховые взносы в Российской Федерации»** и новой главой **34 «Страховые взносы»**.

В НК РФ страховые взносы выведены в отдельный обязательный платеж и их понятие, также, как и определение налога и сбора, закреплено в **статье 8 НК РФ**. Так, под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Следует отметить, что положения НК РФ не применяются к отношениям по установлению и взиманию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, которые также, как и ранее регулируются отдельными законами.

Страховые взносы начисляются **на** заработную плату работников. А налог на доходы физических лиц (НДФЛ) удерживается организациями **из** доходов их работников.

Пример 5.1. Страховые взносы во внебюджетные фонды

Зарплата Вовы Пончикова — работника ЗАО «Пончик» (ЗАО использует общий режим налогообложения) за январь текущего года составила 100 000 руб. Суммарный тариф страховых взносов — 30%, ставка НДФЛ — 13%.

Сумма начисленных страховых взносов равна 30 000 руб.
(100 000 руб. × 30%).

Эту сумму ЗАО «Пончик» уплачивает во внебюджетные фонды. Кроме того, ЗАО удерживает НДФЛ по ставке 13% из зарплаты Вовы и уплачивает его в бюджет. Пончиков получит на руки 87 000 руб. (100 000 руб. — 13 000 руб. — НДФЛ).

Расходы ЗАО «Пончик» составят 130 000 руб. (100 000 руб. — зарплата, 30 000 руб. — начисленные на зарплату страховые взносы).

Кроме того, ЗАО «Пончик» начисляет на заработную плату Вовы и уплачивает страховые взносы в Фонд социального страхования РФ на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

5.1.2. ПЛАТЕЛЬЩИКИ СТРАХОВЫХ ВЗНOSОВ



Статья 419 НК РФ выделяет две группы плательщиков страховых взносов, а именно:

- 1) плательщики страховых взносов (страхователи), **производящие выплаты физическим лицам**;
- 2) плательщики страховых взносов, не производящие выплаты физическим лицам.

В первую группу входят:

- организации (т. е. юридические лица);
- физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей;
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями (адвокаты, нотариусы и т. д.).

Для обозначения плательщиков, входящих в эту группу, будет использоваться общий термин «**работодатели**»¹.

Во вторую группу входят:

- индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой и не производящие выплаты физическим лицам.

Если плательщик страховых взносов относится одновременно к нескольким категориям, он исчисляет и уплачивает страховые взносы по каждому основанию.

Страховые взносы уплачиваются работодателями с выплат, производимых физическим лицам по:

- трудовым договорам;
- гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг²;
- договорам авторского заказа;
- договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства;
- издательским лицензионным договорам;
- лицензионным договорам о предоставлении права использования произведений науки, литературы, искусства.

Пример 5.2. Страховые взносы во внебюджетные фонды

Максим Орлов — штатный работник фирмы «Ремсервис», занимающейся ремонтом помещений. Кроме того, Максим заключил договор подряда с индивидуальным предпринимателем на выполнение малярных работ и отремонтировал квартиру дяди.

В данном примере работодателями для Максима Орлова являются фирма «Ремсервис», предприниматель и дядя (физическое лицо). Поскольку у организации и предпринимателя существуют формальные договорные отношения с Максимом, они будут платить страховые взносы с его зарплаты и вознаграждения по договору подряда.

Что касается дяди, то формально он также является плательщиком страховых взносов, так как производит выплату за сделанную Максимом работу. Однако на практике страховые взносы вряд ли будут уплачены, поскольку данную сделку трудно проконтролировать.

¹ Строго в юридическом смысле применение термина «работодатели» к лицам, производящим выплаты гражданам по гражданско-правовым и авторским договорам, некорректно, данный термин используется в контексте настоящего раздела в более широком смысле и существенно облегчает изложение материала.

² Кроме случая, когда такие договоры заключены с индивидуальными предпринимателями.

Индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой, уплачивают страховые взносы **не только** с зарплаты, выплачиваемой своим работникам, но и **за самих себя**.

Более подробно вопросы исчисления и уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями рассмотрены в разделе 5.5.

5.1.3. ОСОБЕННОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ ВЗНOSОВ НА ВЫПЛАТЫ ИНОСТРАННЫМ ГРАЖДАНАМ

Взносы на пенсионное страхование с выплат иностранным гражданам

До 1 января 2015 г. пенсионные взносы с выплат в пользу иностранных граждан или лиц без гражданства, которые временно пребывали на территории России¹ (за исключением высококвалифицированных специалистов²), уплачивались только при условии, что с указанными лицами были заключены трудовые договоры на срок не менее шести месяцев в общей сложности в течение календарного года или на неопределенный срок. **Данное требование отменено Федеральным законом от 28.06.2014 г. № 188-ФЗ начиная с 1 января 2015 г.**

С указанной даты выплаты в пользу лиц, временно пребывающих на территории РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов), **независимо от продолжительности трудовых отношений с такими лицами** облагаются пенсионными страховыми взносами (п. 1 ст. 7 и п. 2 ст. 22.1 **Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ**) по стандартным тарифам. Взносы будут начисляться не только по выплатам таким лицам по трудовым договорам, но и по или по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ и (или) оказание услуг), по договору авторского заказа, а также авторы произведений, получающие выплаты и иные

¹ Временно пребывающим в РФ иностранным гражданином является лицо, прибывшее в Россию на основании визы или в порядке, который не требует ее получения, и получившее миграционную карту, но не имеющее вида на жительство или разрешения на временное проживание.

² Понятие «высококвалифицированного специалиста» определено **Федеральным законом от 25 июля 2002 года № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»**.

вознаграждения по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Таким образом, все временно-пребывающие иностранные граждане (независимо от срока пребывания в РФ), получающие выплаты в РФ, должны быть застрахованы, то есть встать на учет и получить страховой номер в Пенсионном фонде РФ.

Тариф страховых взносов на социальное страхование по выплатам и иным вознаграждениям в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов), установлен в размере **1,8%** от облагаемых выплат (**п. 2, ст. 426 НК РФ**).

Право на получение страхового обеспечения в виде пособия по временной нетрудоспособности указанные лица приобретут в случае, если страхователи уплачивали соответствующие взносы за период не менее шести месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступил страховой случай (**ч. 4.1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ**).

5.2. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ У РАБОТОДАТЕЛЕЙ. БАЗА ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ И ТАРИФЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ДЛЯ РАБОТОДАТЕЛЕЙ

5.2.1. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ У РАБОТОДАТЕЛЕЙ

Страховые взносы начисляются работодателями на выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, производимые по **трудовым договорам, гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг), авторским и лицензионным договорам.**

На выплаты гражданам по авторским и лицензионным договорам работодатели начисляют страховые взносы с учетом особенностей, которые подробнее будут рассмотрены в **разделе 5.4.**

Объект обложения страховыми взносами включает вознаграждения, выплачиваемые работникам, но прямо не предусмотренные положениями их трудовых (гражданско-правовых) договоров. **Статья 421 НК РФ** гласит: «База для начисления страховых взносов... определяется как сумма выплат и **иных вознаграждений, предусмотренных п. 1, ст. 420** настоящего кодекса». Согласно **п. 1, ст. 420 НК РФ**, «объектом обложения страховыми взносами... признаются выплаты и **иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг**», а также выплаты по авторским и лицензионным договорам. Таким образом, выплаты, связанные с указанными договорами (например, подарки, оплата питания и иных благ), должны облагаться страховыми взносами. Во-первых, упомянутые выплаты начислены работникам, с которыми у компании есть трудовые или гражданско-правовые отношения, а во-вторых, они отсутствуют в перечне выплат, не включаемых в базу по страховым взносам.

Не относятся к объекту обложения страховыми взносами выплаты по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество или передача в пользование имущества. К таким договорам могут быть отнесены, в частности, договоры купли-продажи, мены, дарения, ренты, пожизненного содержания, аренды, найма помещений, займа, кредита, факторинга, банковского счета и вклада и др.

Не признаются объектом обложения взносами выплаты иностранным гражданам по трудовым договорам, заключенным с заграничными представительствами российских организаций, а также вознаграждения иностранным гражданам, выплачиваемые по договорам гражданско-правового характера на выполнение работ, оказание услуг, если эти граждане осуществляют свою деятельность за границей.

5.2.2. ВЫПЛАТЫ, НЕ ПОДЛЕЖАЩИЕ ОБЛОЖЕНИЮ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ

Статья 422 НК РФ содержит исчерпывающий перечень выплат, **не подлежащих обложению страховыми взносами**. В него, в частности, включены:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе пособия по безработице;
- все виды **установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат¹ (в пределах установленных законодательством норм)**, связанных:
 - с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - с увольнением работников, **за исключением компенсации за неиспользованный отпуск**;
 - с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;
 - с трудоустройством работников, уволенных по сокращению штата или в связи с реорганизацией или ликвидацией организации²;
 - с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением выплат в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов;
- суммы **единовременной материальной помощи**, оказываемой плательщиками страховых взносов:
 - физическим лицам в связи со стихийным бедствием, а также пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;
 - работникам в связи со смертью членов их семей;
 - работникам при рождении ребенка, выплачиваемой **в течение первого года** после рождения, но **не более 50 000 руб.** на каждого ребенка;

¹ В этот же пункт **ст. 422 НК РФ** включены расходы физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера. Очевидно, что никаких законодательно установленных норм для данного вида расходов не существует и они должны вычитаться из базы для начисления взносов в полном размере.

² С 1 января 2015 года взносами облагается превышение фактического размера выходного пособия и выплаты среднемесячного заработка на период трудоустройства над их законодательно установленными величинами.

- взносы работодателя на накопительную часть трудовой пенсии работников, уплаченные в соответствии с ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», в размере взносов, **но не более 12 000 руб.** в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателем;
- суммы страховых взносов, уплачиваемые работодателем за работника, по обязательному страхованию, добровольному медицинскому страхованию работников на срок не менее года, добровольному личному страхованию работников исключительно на случай смерти застрахованного лица или утраты трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, **не превышающие 4000 руб. на одного работника за расчетный период**;
- суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников;
- суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения¹;
- некоторые другие выплаты.

При оплате расходов на командировки работников² как в пределах территории Российской Федерации, так и за ее пределами не подлежат обложению страховыми взносами:

- суточные в пределах необлагаемых норм, **установленных для НДФЛ**;³

¹ Причем в отличие от правил, касающихся НДФЛ, этот порядок не связан с включением или невключением указанных затрат в вычитаемые расходы организации.

² Аналогичный порядок обложения страховыми взносами применяется к выплатам, производимым членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

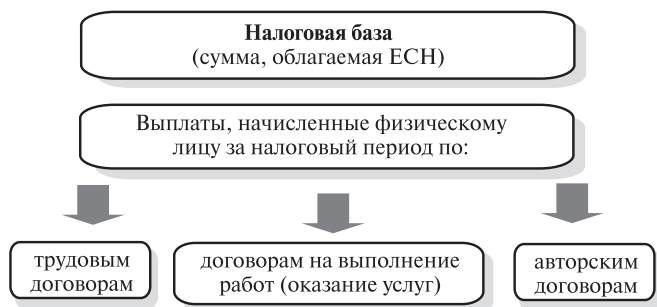
³ До 01.01.2017 г. страховыми взносами не облагались суточные, установленные по **внутренним нормам организации**.

- фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на проезд до места назначения и обратно;
- сборы за услуги аэропортов;
- комиссионные сборы;
- расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок;
- расходы на провоз багажа;
- документально подтвержденные расходы на наем жилого помещения;
- расходы на оплату услуг связи;
- сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта;
- сборы за выдачу (получение) виз;
- расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов на наем жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством для бюджетных организаций и в полной сумме — для всех остальных организаций.

5.2.3. ПОРЯДОК РАСЧЕТА БАЗЫ ПО СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ ДЛЯ РАБОТОДАТЕЛЕЙ

База для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц ежемесячно нарастающим итогом с начала года.



Выплаты в натуральной форме учитываются по стоимости товаров (работ, услуг) на день выплаты, исходя из цен, указанных сторонами договора. При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров — соответствующая сумма акцизов.

Предельная база по страховым взносам в 2019 г.

В 2019 году взносы на обязательное пенсионное страхование начисляются по ставке **10%** с того момента, когда суммы, выплачиваемые физлицу нарастающим итогом с начала года, превысят **1150 тыс. руб.** В 2018 году лимит был равен **1021 тыс. руб.**

В 2019 году увеличился и размер предельной базы по взносам в Фонд социального страхования — с **815 тыс.** до **865 тыс. руб.** На превышение взносы в данный фонд не начисляются.

Предельная база для взносов на обязательное медицинское страхование не установлено, то есть они начисляются на любую облагаемую базу, независимо от ее размера.

5.2.4. ТАРИФЫ И РАСЧЕТ СТРАХОВЫХ ВЗНOSОВ РАБОТОДАТЕЛЯМИ

В 2019 году тарифы страховых взносов составляют (таблица 5.1):

Таблица 5.1

Налоговая база на одного застрахованного работника (руб.)	Ставки взносов на пенсионное страхование	Ставки взносов на медицинское страхование	Ставки взносов на социальное страхование
До 865 000 (включительно)	22%	2,9% ¹	5,1%
Свыше 865 000 до 1 150 000	22%	Взносы не начисляются	5,1%
Свыше 1 150 000	10%	Взносы не начисляются	5,1%

¹ 1,8% по выплатам в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным «законом» от 25 июля 2002 года № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»).

Таким образом, в 2019 г. общая нагрузка на работодателя составляет 30% до тех пор, пока налоговая база на одного работника не превысит 865 000 руб. В следующем диапазоне (с 865 000 руб. до 1 150 000 руб. включительно) общая нагрузка составит 27,1%. С превышения над 1 150 000 руб. начисление взносов производится не только на пенсионное страхование по пониженной ставке 10%, но и на медицинское страхование по ставке 5,1% (общая нагрузка — 15,1%).

Пример 5.3. Расчет страховых взносов

Начисленная зарплата Антона Баранкина за год составила 1 900 000 руб. Страховые взносы будут рассчитаны следующим образом.

Расчет по правилам 2019 года

Страховые выплаты на пенсионное страхование составят:

$$1\,150\,000 \text{ руб.} \times 22\% + (1\,900\,000 \text{ руб.} - 1\,150\,000 \text{ руб.}) \times 10\% = 328\,000 \text{ руб.}$$

Страховые взносы на социальное страхование составят:

$$865\,000 \text{ руб.} \times 2,9\% = 25\,085 \text{ руб.}$$

Страховые взносы на медицинское страхование составят:

$$1\,900\,000 \text{ руб.} \times 5,1\% = 96\,900 \text{ руб.}$$

Всего в 2019 году: 449 985 руб.

Льготные (пониженные) тарифы страховых взносов

Для отдельных категорий плательщиков установлены пониженные тарифы страховых взносов.

Единого льготного тарифа не существует. Конкретные размеры пониженных тарифов приведены в п. 2 ст. 427 НК РФ.

Для получения права на применение льготных тарифов упомянутые организации и предприниматели должны соответствовать многочисленным критериям, установленным в НК РФ и других нормативных документах.

5.3. СРОКИ УПЛАТЫ И ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ПО СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ РАБОТОДАТЕЛЯМИ

5.3.1. РАСЧЕТНЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ. СРОКИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Согласно ст. 423 НК РФ, расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год. Это означает, что страховые взносы рассчитываются нарастающим итогом с начала года.

Отчетные периоды для страховых взносов — I квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года, календарный год. Это означает, что расчеты по страховым взносам составляются ежеквартально нарастающим итогом.

Плательщики представляют в свою налоговую инспекцию единый расчет по страховым взносам, форма которого утверждена Приказом ФНС РФ от 10.10.2016 № ММВ-7-11/551@.

Единый расчет по страховым взносам содержит разделы, в которых, среди прочего, указывается следующая информация:

- сводные данные об обязательствах плательщика страховых взносов;
- расчет сумм страховых взносов на обязательное пенсионное и обязательное медицинское страхование;
- расчет сумм взносов на обязательное социальное страхование;
- расходы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- расшифровка выплат, произведенных за счет средств, финансируемых из федерального бюджета;
- персонифицированные сведения о застрахованных лицах.

Если среднесписочная численность человек, в пользу которых организацией/ИП были произведены выплаты, за предшествующий отчетный/расчетный период составила **25 человек и меньше**, то единый расчет по страховым взносам в ИФНС можно сдать на бумаге (п. 10 ст. 431 НК РФ).

Если же такая численность **превышает 25 человек**, то плательщик обязан представить расчет **в электронном виде**.

Расчет нужно представлять **не позднее 30 числа** месяца, следующего за отчетным/расчетным периодом (п. 7 ст. 431 НК РФ).

Сроки сдачи расчета приведены в **таблице 5.3.**

Таблица 5.3

Период, за который представляется единый расчет по страховым взносам	Крайний срок представления расчета
I квартал 2019 года	Не позднее 30 апреля 2019 года
I полугодие 2019 года	Не позднее 30 июля 2019 года
9 месяцев 2019 года	Не позднее 30 октября 2019 года
2019 год	Не позднее 30 января 2020 года

Форма отчета по взносам на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний предоставляется в Фонд социального страхования.

Сведения персонифицированного учета представляются как в ИФНС, так и в ПФР — см. **таблицу 5.4.**

Таблица 5.4

Вид отчетности	Куда представлять	Срок представления
Единый расчет по страховым взносам (сведения персонифицированного учета входят в состав расчета)	В налоговый орган	Не позднее 30 числа месяца, следующего за отчетным/расчетным периодом
СЗВ-М	В отделение ПФР	Не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным
Сведения персонифицированного учета за год	В отделение ПФР	Не позднее 1 марта года, следующего за отчетным

5.3.2. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И СРОКИ УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

Сумма страховых взносов исчисляется **отдельно** по каждому виду взносов.

Сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уменьшается на сумму произведенных работодателем расходов на эти выплаты.

Работодатель обязан вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов, относящих-

ся к ним, в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Каждый календарный месяц работодатель должен рассчитать все облагаемые взносами выплаты, производимые каждому конкретному физическому лицу нарастающим итогом, и умножить суммы этих выплат на соответствующие тарифы страховых взносов. В результате получается величина, рассчитанная нарастающим итогом с начала года. Разницу между этой суммой и суммой ранее начисленных с начала расчетного периода за предшествующий календарный месяц включительно страховых взносов работодатель должен уплатить до **15-го** числа следующего месяца.

Страховые взносы уплачиваются в налоговый орган отдельными платежными поручениями по различным кодам бюджетной квалификации. Перечисления следует делать **не позднее 15-го числа** месяца, следующего за отработанным. Если в платежном поручении допущена ошибка — стоит неправильный номер счета Федерального казначейства или КБК, неправильное наименование банка-получателя — и это привело к неверному зачислению денег, то обязанность по уплате взносов не считается выполненной. За несвоевременное перечисление взносов начисляются пени.

Пример 5.4. Уплата страховых взносов

Сумма обязательных страховых взносов, начисленных и уплаченных организацией за январь, составила (условно):

на пенсионное страхование — 2000 руб., на социальное страхование — 300 руб., на медицинское страхование — 600 руб.

За январь–февраль начислено всего обязательных страховых взносов:

на пенсионное страхование — 5000 руб., на социальное страхование — 700 руб., на медицинское страхование — 1300 руб.

При этом по больничным листам в феврале было выплачено 150 руб.

Не позднее 15 марта организация должна перечислить тремя отдельными платежными поручениями:

- на пенсионное страхование сумму в размере 3000 руб. (5000 руб. — 2000 руб.);
- на социальное страхование сумму в размере 250 руб. (700 руб. — 300 руб. — 150 руб.);
- на медицинское страхование сумму в размере 700 руб. (1300 руб. — 600 руб.).

Перечисления производятся в налоговый орган по разным кодам бюджетной классификации.

5.3.3. ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ФИЛИАЛАМИ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

Пунктом 11 статьи 431 НК РФ предусмотрено, что уплата страховых взносов и представление расчетов по страховым взносам производятся организациями по месту их нахождения и по месту нахождения обособленных подразделений¹, которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц.

Сумма страховых взносов, подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины базы для исчисления страховых взносов, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма страховых взносов, которая подлежит уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой страховых взносов, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой страховых взносов, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений.

Исключением из вышеуказанного порядка является случай, когда у организации имеются обособленные подразделения, расположенные **за пределами территории Российской**

¹ Понятие обособленного подразделения закреплено **ст. 11 НК РФ** — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или нет его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, а также от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

В связи с этим в **письме Управления ФНС России по г. Москве от 2.02.16 г. № 12–18/008798** указано, что согласно **ст. 209 ТК РФ** под рабочим местом понимается место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

Учитывая изложенное, если деятельность организации осуществляется вне места ее нахождения в течение срока, превышающего один месяц, то указанная деятельность приводит к созданию обособленного подразделения и, следовательно, организация подлежит постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения соответствующего обособленного подразделения.

Отсутствие какого-либо признака обособленного подразделения из перечисленных в **п. 2 ст. 11 НК РФ** не ведет к созданию организацией обособленного подразделения.

Федерации¹. Уплата страховых взносов, а также представление расчетов по страховым взносам по таким обособленным подразделениям осуществляется организацией по месту своего нахождения.

5.4. ВЫПЛАТЫ ПО АВТОРСКИМ ДОГОВОРАМ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ БАЗЫ ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНOSОВ

База для начисления страховых взносов на выплаты по авторским договорам определяется в том же порядке, что и для налога на доходы с физических лиц, т. е. как разница между общей суммой вознаграждения, начисленного по договору, и установленными законодательством вычетами.

Налогоплательщик имеет право использовать два вида вычетов:

- вычет в размере произведенных и документально подтвержденных расходов;
- профессиональный вычет, установленный **ст. 221 НК РФ** в процентной доле от дохода (**20–40%** в зависимости от предмета авторского договора).

При определении базы для начисления страховых взносов расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

После определения базы начисления страховых взносов производятся в таком же порядке, что и для других видов договоров (например, трудовых).

Пример 5.5. Уплата страховых взносов с выплат по авторским договорам

Скульптор Истомин заключил авторский договор на создание скульптурной композиции на сумму 1000 руб. (условно). Подтвержденные расходы Истомина на создание скульптуры составили 550 руб. Профессиональный вычет, установленный ст. 221 НК РФ для этого вида деятельности, — 40%.

¹ До **01.01.2017 г.** исключением также был случай, когда у обособленного подразделения отсутствовал баланс и расчетный счет.

Расчет налоговой базы для начисления страховых взносов.

Вариант 1 (вычет в размере произведенных расходов):

$1000 \text{ руб.} - 550 \text{ руб.} = 450 \text{ руб.}$

Вариант 2 (профессиональный налоговый вычет):

$1000 \text{ руб.} - 1000 \text{ руб.} \times 40\% = 600 \text{ руб.}$

Вариант 1 более выгоден для скульптора.

Вычеты предоставляются авторам на основании их письменных заявлений, которые они подают в организацию (предпринимателю), производящую выплаты авторского вознаграждения. При отсутствии указанных заявлений начисление страховых взносов производится с полной суммы вознаграждения.

В базу для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведение, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения. Таким образом, выплаты по вышеуказанным договорам облагаются страховыми взносами только на обязательное пенсионное и медицинское страхование (**максимально 27,1%**).

5.5. ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ И ПРИРАВНЕННЫМИ К НИМ ЛИЦАМИ

5.5.1. ТАРИФЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ДЛЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

На основании **подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ** объединены в одну категорию плательщиков страховых взносов индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой¹ (далее — индивидуальные предприниматели).

Индивидуальные предприниматели, являющиеся работодателями, уплачивают страховые взносы за своих работников как работодатели (в порядке, изложенном ранее) и **за себя**.

¹ Сюда же отнесены арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Индивидуальные предприниматели уплачивают соответствующие страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование в фиксированных размерах. НК РФ не предусматривает уплату страховых взносов на социальное страхование этой категорией плательщиков. Они вправе добровольно вступить в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя страховые взносы на социальное страхование.

Если индивидуальные предприниматели и приравненные к ним лица начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного расчетного периода, то размер страховых взносов, подлежащих уплате ими за этот расчетный период, определяется исходя из стоимости страхового года пропорционально количеству календарных месяцев начиная с календарного месяца начала деятельности. За неполный месяц деятельности размер страховых взносов определяется пропорционально количеству календарных дней этого месяца.

Взносы ИП на обязательное пенсионное страхование

В 2019 году страховые взносы на обязательное пенсионное страхование будут рассчитываться в следующем порядке:

- если величина дохода плательщика за расчетный период не превышает 300 000 рублей, — в фиксированном размере **29 354 рубля** за расчетный период;
- если величина дохода плательщика за расчетный период превышает 300 000 рублей, — в фиксированном размере **29 354 рубля** за расчетный период плюс **1,0%** суммы дохода плательщика, **превышающего 300 000 рублей** за расчетный период.

Это значит, что в **2019 году** всем индивидуальным предпринимателям, вне зависимости от ведения деятельности и получения доходов от бизнеса, потребуется заплатить в качестве обязательных пенсионных взносов **29 354 рублей**.

Если по итогам 2019 года доходы ИП **превысят 300 000 рублей**, то индивидуальному предпринимателю потребуется заплатить **дополнительно 1,0%** суммы дохода плательщика, **превышающего 300 000 рублей** за расчетный период. Такой подход применялся и ранее.

Максимальное значение пенсионных взносов ИП в 2018 г. установлена в **размере 234 832 руб.**

Пример 5.6. Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование ИП

Ситуация 1. Отсутствие дохода у ИП.

Индивидуальный предприниматель Рома Бубликов был зарегистрирован в статусе ИП в 2018 году. Весь 2019 год он сохранял статус предпринимателя, но не вел никакой деятельности и не имел движений по расчетным счетам. Но, несмотря на это, за 2019 год ему, все равно, нужно перечислить в качестве фиксированных пенсионных взносов 29 354 рубля.

Ситуация 2. Доход за 2019 год у ИП составил менее 300 000 рублей.

За 2019 год индивидуальный предприниматель Бубликов получил доход в размере 278 000 рублей (то есть, менее 300 тыс. рублей). В таких обстоятельствах за 2019 год ему также нужно перечислить в качестве фиксированных пенсионных взносов 29 354 рубля.

Ситуация 3. Доход за 2019 год у ИП составил более 300 000 рублей.

За 2019 год индивидуальный предприниматель Бубликов получил доход в размере 6 800 000 рублей. Эта сумма более 300 000 рублей на 6 500 000 рублей (6 800 000 р. – 300 000 р.), поэтому пенсионные взносы за 2019 год будут включать в себя:

- 29 354 рубля – фиксированную часть пенсионных взносов;
- 65 000 рублей ($6\,500\,000\text{ р.} \times 1\%$) – 1 процент от суммы дохода, превышающего 300 000 рублей.

Общая сумма пенсионных взносов ИП к уплате составит 94 354 рубля (29 354 р. + 65 000 р.). Эта сумма не превышает максимальной величины (234 832 р.), поэтому должна быть перечислена в бюджет в полном объеме.

Взносы ИП на обязательное медицинское страхование

С 2019 года сумма обязательных медицинских страховых взносов не зависит от МРОТ и зафиксирована в сумме **6884 рубля** за расчетный период. Иными словами, **6884 рубля** — это обязательная сумма, которую с 2019 года должны уплатить за расчетный период все ИП вне зависимости от ведения деятельности, движения по счетам и получения доходов.

Взносы по нетрудоспособности и материнству

Этот вид страховых взносов не является обязательным для ИП. Предприниматели вправе перечислять эти взносы в добровольном порядке в 2019 году.

Если статус ИП приобретен или утрачен в течение года

ИП должен платить фиксированные страховые взносы «за себя» только за то время, пока он пребывал в статусе индивидуального предпринимателя. То есть, можно сказать, что платить взносы нужно только за тот период, пока физическое лицо числился в ЕГРИП в статусе предпринимателя.

Если статус ИП приобретен и/или утрачен в течение года, то необходимо принять во внимания следующие положения налогового законодательства РФ:

- количество календарных дней в месяце начала осуществления деятельности нужно считать со дня, следующего после даты государственной регистрации ИП.
- количество календарных дней в том месяце, когда ИП утратил свой статус, считаются до дня регистрации прекращения деятельности. Дата исключения из ЕГРИП в расчет не включается.

5.5.2. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНOSОВ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ

Расчет сумм страховых взносов за себя, подлежащих уплате за расчетный период, индивидуальными предпринимателями производится самостоятельно.

Фиксированные платежи страховых взносов за расчетный период уплачиваются плательщиками страховых взносов не позднее **31 декабря текущего календарного года**.

Сумму взносов с доходов, превышающих 300 000 руб., необходимо уплатить не позднее 1 июля года, следующего за истекшим отчетным периодом¹.

Сумма страховых взносов исчисляется отдельно по обязательному пенсионному и медицинскому страхованию.

¹ До 01.01.2018 г. — до 1 апреля.

Уплата страховых взносов осуществляется **двумя** отдельными расчетными документами по двум разным кодам бюджетной классификации.

5.6. РАЗГРАНИЧЕНИЕ ПОЛНОМОЧИЙ МЕЖДУ ФНС РОССИИ И ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ ПО АДМИНИСТРИРОВАНИЮ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

С 01.01.2017 г. к налоговым органам перешли полномочия по:

- контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов в соответствии с положениями НК РФ;
- приему от плательщиков страховых взносов расчетов по страховым взносам, начиная с представления расчета по страховым взносам **за первый квартал 2017 года**;
- осуществлению зачета/возврата сумм страховых взносов, в том числе за периоды, истекшие **до 1 января 2017 г.**;
- предоставление отсрочки (рассрочки) по страховым взносам;
- взыскание недоимки по страховым взносам и задолженности по пеням и штрафам, в том числе возникшей **до 1 января 2017 года**.

У Пенсионного фонда РФ и Фонда социального страхования сохраняются полномочия по:

- приему от плательщиков страховых взносов расчетов (уточненных расчетов) по страховым взносам за отчетные (расчетные) периоды, истекшие **до 1 января 2017 года**;
- контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов за периоды **до 1 января 2017 года** (камеральные и выездные проверки);
- приему заявлений от плательщиков страховых взносов о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней, штрафов за отчетные периоды **до 1 января 2017 года**, принятию решений по данным заявлениям и направлению указанных решений в налоговые органы для исполнения.

Кроме того, у Пенсионного фонда РФ сохраняется обязанность ведения индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования, а Фонд социального страхования РФ остается администратором страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и, учитывая сохранение «зачетного» механизма в системе обязательного социального страхования, за ФСС РФ сохраняются полномочия по проведению проверок правильности заявленных расходов на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и сообщению об итогах данных проверок в налоговые органы.

ЗАДАЧИ

Задача 5.1. Цель: научиться определять облагаемую базу по страховым взносам у работодателя и рассчитывать страховые взносы

В текущем году актрисе Музе Леденцовой была начислена зарплата в сумме 420 000 руб. В январе следующего года Муза получит на свой банковский счет 251 300 руб. Это выплата премии за текущий год, начисленная в декабре текущего года.

Кроме того, в текущем году театр оплатил Музе стоимость:

- абонемент на посещение бассейна — 18 000 руб. (абонемент приобретен в феврале);
- талонов на питание в буфете театра — 12 000 руб. (1000 руб. ежемесячно);
- путевки в Испанию на отдых — 36 000 руб. (в мае);
- полиса добровольного медицинского страхования — 50 000 руб. (в январе).

Все вышеуказанные выплаты (кроме оплаты полиса) произведены за счет чистой прибыли театра.

В июле текущего года Муза получила от театра браслет стоимостью 16 000 руб. в качестве подарка на день рождения.

Рассчитайте страховые взносы с доходов Музы по правилам 2019 года отдельно по каждому виду взносов.

Задача 5.2. Цель: научиться определять облагаемую базу по страховым взносам у работодателя и рассчитывать страховые взносы

В текущем году ОАО «Суперкастрия» начислило своему директору Михаилу Сковородкину следующие доходы, руб.:

Зарплату	800 000
----------	---------

Премию за год*	1 000 000
----------------	-----------

Кроме того, Михаил получил от ОАО, руб.:

материальную помощь**	500 000
-----------------------	---------

подарки**	300 000
-----------	---------

Возмещение командировочных расходов:

указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ	4500
-----------------------------------	------

не указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ	320 000
--------------------------------------	---------

Компания также оплатила Сковородкину:

участие в учебном семинаре	15 000
----------------------------	--------

талоны на питание***	60 000
----------------------	--------

путевку в лечебный санаторий в Подмосковье**	3700
--	------

фирменную одежду, предусмотренную законодательством**	18 000
---	--------

отдых в Турции**	21 000
------------------	--------

операцию для его сына**	75 000
-------------------------	--------

* Премия была выплачена в следующем году.

** Выплата производилась за счет чистой прибыли.

*** Оплата питания предусмотрена трудовым договором.

В пользу Михаила были произведены взносы по следующим договорам:

- негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000 руб.;
- добровольного медицинского страхования самого Сковородкина — 50 000 руб.;
- добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000 руб.

Рассчитайте страховые взносы с доходов Сковородкина по правилам 2019 года отдельно по каждому виду взносов.

Задача 5.3. Цель: определить налоговую базу по страховым взносам для работодателя и рассчитать страховые взносы

Вова Пончиков, работающий в ЗАО «Пончик» по трудовому договору, получил в текущем году от ЗАО «Пончик» следующие виды доходов, тыс. руб.:

Заработную плату	560
Премию по результатам работы за год (начислена в текущем году, выплачена в следующем году)	96
Оплату теннисного абонемента*	159
Оплату мобильного телефона, используемого для производственных (50%) и личных нужд (50%)*	36
Оплату полиса добровольного медицинского страхования Вовы (срок страхования — 12 месяцев) (50% — включено в расходы, уменьшающие прибыль, остальное списано за счет чистой прибыли)	369
Компенсацию суточных по норме 1000 руб. в день (норма установлена приказом по организации)	50
Скидку при покупке пончиков у ЗАО*	2
Фотоаппарат, полученный в подарок на день рождения*	7
Талоны на бесплатное питание, предусмотренные трудовым договором	20
Материальную выгоду по беспроцентному займу	60
Оплату компьютера, приобретенного организацией у Вовы для производственных нужд	30
Материальную помощь согласно заявлению Вовы	45

* Эти расходы полностью относятся за счет прибыли, остающейся после уплаты налога на прибыль.

Определите базу для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Объясните, почему отдельные виды выплат не должны включаться в налоговую базу по данным страховым взносам. Рассчитайте общую сумму страховых взносов.

Задача 5.4. Цель: научиться рассчитывать налоговую базу по страховым взносам для индивидуального предпринимателя

Саид Абдульмянов — индивидуальный предприниматель, владелец книжного киоска, является плательщиком НДФЛ. У него работает один продавец. Доходы и расходы Саида, связанные с предпринимательской деятельностью, в текущем году составили, руб.:

- доходы от предпринимательской деятельности — 1 420 000;
- начисленная заработная плата продавцу — 380 000.

Саид освобожден от уплаты НДС.

Рассчитайте по правилам 2019 года:

- а) общую сумму страховых взносов, начисленных на зарплату продавца;
- б) 1% дополнительного взноса на обязательное пенсионное страхование самого Саида.

ГЛАВА 6

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с правилами расчета налога на имущество организаций и транспортного налога.
2. Объяснить вам правила перехода на упрощенную систему налогообложения.
3. Дать вам представление о правилах расчета налогов при переходе на упрощенную систему налогообложения.
4. Изучить систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

6.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

6.1.1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Согласно **ст. 373 НК РФ**, данный налог уплачивают:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;
- иностранные организации, имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели и физические лица являются плательщиками **налога на имущество физических лиц**.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог на имущество этих подразделений в бюджет по местонахождению последних.

При этом сумма налога определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории, где расположены эти обособленные подразделения, на среднюю стоимость имущества каждого обособленного подразделения за налоговый (отчетный) период.

Аналогичные правила действуют и в отношении имущества, которое находится вне местонахождения организации или ее обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс. В этом случае налог уплачивается в бюджет по местонахождению имущества по ставке, действующей на данной территории.

Пример 6.1. Налог на имущество организаций. Общие положения

ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, имеет филиал в Самаре и здание в Ярославле. Филиал в Самаре имеет отдельный баланс. ЗАО «Пончик» не имеет работников в Ярославле. Ставки налога на имущество (условно) в Москве — 2,2%, в Самаре — 2,0%, в Ярославле — 1,5%.

ЗАО «Пончик» уплачивает налог на имущество, находящееся в Москве, по ставке 2,2%. Налог на имущество, которое числится на балансе самарского филиала, уплачивается в соответствующий региональный бюджет по ставке 2,0%, налог со стоимости здания в Ярославле уплачивается в соответствующий региональный бюджет по ставке 1,5%.

Перечень организаций, освобождаемых от уплаты налога на имущество, содержится в **ст. 381 НК РФ**. К этим организациям, в частности, относятся:

- религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские общественные организации инвалидов, соответствующие определенным критериям;
- организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения.

6.1.2. ОБЪЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ПОРЯДОК РАСЧЕТА НАЛОГА

Согласно **ст. 374 НК РФ**, налогом облагается имущество¹, учитываемое в качестве основных средств на балансе органи-

¹ Основные средства, включенные в первую или вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, с **1 января 2015 г.** не признаются объектом обложения налогом на имущество организаций. Данное положение закреплено в **пп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ**. Согласно **Классификации основных средств** (утв. **Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1**) к первой и второй амортизационным группам относятся объекты основных средств со сроком полезного использования соответственно от года до двух лет включительно и свыше двух, но не более трех лет.

зации (кроме земельных участков и иных объектов природопользования).

Стоимость вышеуказанного имущества определяется за вычетом начисленного в бухгалтерском учете износа. То есть для расчета налога берется **остаточная стоимость основных средств по данным бухгалтерского учета**¹.

Федеральный закон от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ освободил компании от уплаты налога на движимое имущество. А что означает понятие «движимое имущество», ФНС России пояснила в письме **от 2 августа 2018 года № БС-4-21/14968@**.

При определении движимого имущества ФНС России ссылается на положения **ст. 130 Гражданского кодекса РФ**. В **пункте 2 статьи 130** сказано, что вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом (включая деньги и ценные бумаги).

В свою очередь, недвижимыми являются земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей. То есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

К недвижимым также относятся жилые и нежилые помещения и предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машиноместа), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном порядке (**п. 1 ст. 131 ГК РФ**). Кроме того, нужно учитывать, что право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации.

В частности, вещные права на объекты недвижимости регистрируются в Едином государственном реестре недвижимости (ЕГРН). В то же время регистрировать права на движимые вещи, как правило, не нужно.

Следовательно, об отнесении имущества к недвижимости могут говорить следующие факты: наличие соответствующей записи об объекте в ЕГРН; при отсутствии сведений об объекте в ЕГРН — наличие оснований, подтверждающих прочную связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению. Например, для объектов капитального строительства такими основаниями могут быть: документы технического учета или технической инвентаризации объекта в качестве недвижимости; разрешения на строительство и (или) ввод в эксплуатацию; проектная или иная документация на создание объекта и (или) о его характеристиках.

¹ **С 1 января 2014 г.** в отношении отдельных объектов недвижимости указанный налог может исчисляться на основании их **кадастровой стоимости** по состоянию на 1-е число очередного налогового периода (**п. 2 ст. 375 НК РФ**). В соответствии с **п. 4 ст. 376 НК РФ стоимость** таких объектов не учитывается при расчете среднегодовой стоимости имущества налогоплательщика.

Вышеуказанное применяется в отношении следующих объектов недвижимости:

- административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), а также помещений в них (**пп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**);

- нежилых помещений, которые в соответствии с кадастровыми паспортами или документами технического учета предназначены или фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита и бытового обслуживания (**пп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**). Фактическим использованием нежи-

Средняя стоимость имущества, облагаемая налогом, рассчитывается следующим образом:

- **за I квартал**

(общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля) : 4;

- **за II квартал**

(общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля) : 7;

- **за III квартал**

(общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля, 1 августа, 1 сентября, 1 октября) : 10;

- **за год**

(общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля, 1 августа, 1 сентября, 1 октября, 1 ноября, 1 декабря, 31 декабря) : 13.

Максимальная ставка налога не может превышать **2,2%** от среднегодовой стоимости имущества. Субъекты Российской

лого помещения в этих целях признается использование не менее 20 процентов площади помещения для размещения указанных объектов (**п. 5 ст. 378.2 НК РФ**);

— объектов недвижимости иностранных организаций, которые не осуществляют деятельности в России через постоянное представительство, либо объектов, не относящихся к деятельности иностранной компании в РФ через постоянное представительство (**пп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**).

Ежегодно не позднее 1-го числа очередного налогового периода, т. е. не позднее 1 января, перечень имущества, которое относится к первым двум категориям, утверждается уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ (**п. 7 ст. 378.2 НК РФ**). Этот же орган направляет такой перечень в электронной форме в инспекции по месту нахождения объектов недвижимости и размещает его на официальном сайте.

С 1 января 2016 г. недвижимость, налоговая база в отношении которой определяется исходя из кадастровой стоимости, подлежит налогообложению не только у собственника такого объекта, но и у организации, владеющей таким объектом на праве хозяйственного ведения (ранее налог исходя из кадастровой стоимости платили только собственники имущества).

В п. 12 и 13 ст. 378.2 НК РФ предусмотрены особенности исчисления авансовых платежей по налогу на имущество организаций в отношении объектов, база по которым рассчитывается как кадастровая стоимость. Так, по общему правилу авансовый платеж равен произведению одной четвертой кадастровой стоимости объекта по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, и соответствующей налоговой ставки.

Федерации устанавливают конкретные ставки налога в регионах с учетом вышеуказанного ограничения.

Пример 6.2. Налог на имущество организаций. Средняя стоимость имущества, расчет авансового платежа

Остатки на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Пончик» составляют, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Основные средства (счет 01)	850	900	1200	1500
Износ (счет 02)	350	400	500	750

Ставка налога на имущество — 2,2%

Средняя стоимость основных средств за I квартал составляет, тыс. руб.:

$$((850 - 350) + (900 - 400) + (1200 - 500) + (1500 - 750)) : 4 = 2450 : 4 = 612,5.$$

Авансовый платеж налога на имущество за I квартал составит, руб.:

$$612\,500 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 3369.$$

Налог исчисляется **ежеквартально**. Суммы налога, рассчитанные за первые три квартала, называются **авансовыми платежами по налогу**. Налог, рассчитанный в целом за год, уменьшается на суммы авансовых платежей.

Расчет авансовых платежей за первые три квартала:

квартальный авансовый платеж = средняя стоимость имущества за конкретный квартал $\times \frac{1}{4} \times$ ставку налога.

Расчет суммы налога в целом за год:

годовой платеж = среднегодовая стоимость имущества $\times$ ставка налога — авансовые платежи за первые три квартала.

Налог и авансовые платежи подлежат уплате в сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Сумма начисленного налога на имущество включается в прочие расходы организации, учитываемые по налогу на прибыль.

Пример 6.3. Налог на имущество организаций. Расчет авансовых платежей и годового платежа

Средняя стоимость имущества ЗАО «Пончик», облагаемого налогом на имущество, составляет, тыс. руб.:

	I квартал	II квартал	III квартал	Год
Средняя стоимость	850 000	900 000	1 200 000	1 100 000

Ставка налога на имущество — 2,2%

Авансовые платежи налога на имущество:

- за I квартал

$$850\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 4675 \text{ руб.};$$

- за II квартал

$$900\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 4950 \text{ руб.};$$

- за III квартал

$$1\,200\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 6600 \text{ руб.}$$

Платеж налога на имущество за год составит:

$$1\,100\,000 \times 2,2\% - 4675 - 4950 - 6600 = 7975 \text{ руб.}$$

6.2. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

6.2.1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

Плательщиками транспортного налога являются лица, на которые зарегистрированы транспортные средства, т. е.:

- организации;
- физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели).

Если транспортное средство было приобретено физическим лицом или передано ему на основании доверенности, то налог уплачивает лицо, указанное в такой доверенности.

6.2.2. ОБЪЕКТЫ ОБЛОЖЕНИЯ ТРАНСПОРТНЫМ НАЛОГОМ

Перечень транспортных средств, облагаемых налогом, приведен в **ст. 358 НК РФ**. Среди них указаны:

- автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу;

- самолеты, вертолеты;
- теплоходы, яхты, парусные суда, катера;
- снегоходы;
- мотосани;
- моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства.

Не облагаются налогом, в частности:

- весельные и моторные лодки с двигателем мощностью **не свыше 5 л. с.**;
- легковые автомобили, специально оборудованные для водителей-инвалидов;
- легковые автомобили с мощностью двигателя **до 100 л. с.**, полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, если основной деятельностью организации-владельца является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах;
- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом.

6.2.3. РАСЧЕТ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

Налоговая база по транспортному налогу зависит от вида транспорта:

- для обычных транспортных средств, имеющих двигатели, налоговой базой является мощность двигателя в лошадиных силах;
- для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, налоговая база — это суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей данного средства;
- для водного несамоходного (буксируемого) транспорта налоговой базой служит валовая вместимость в регистровых тоннах;

- для остальных водных и воздушных транспортных средств налоговая база — это единица транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

Ставки по транспортному налогу приведены в **ст. 361 НК РФ**. Региональные законы могут увеличить или уменьшить эти ставки, но **не более чем в 10 раз**¹.

Сумма налога рассчитывается умножением ставки на налоговую базу. Однако такой расчет будет верен только для тех транспортных средств, которые числились за налогоплательщиком в течение всего календарного года.

В противном случае сумму налога нужно пропорционально уменьшить. Для этого полученная сумма налога умножается на поправочный коэффициент, который рассчитывается по формуле:

$$\frac{\text{Число полных}^1 \text{ месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика}}{12}$$

При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц, в котором транспортное средство снято с регистрации, принимаются за полные месяцы. Если регистрация и снятие с нее произошли в одном месяце, то этот месяц для расчетов принимается за один полный месяц.

Пример 6.4. Транспортный налог. Расчет налога за год

ЗАО «Пончик» имеет на балансе три зарегистрированных транспортных средства: 2 автомобиля и катер. Мощности транспортных средств:

- автомобиль № 1 — 75 л. с.;
- автомобиль № 2 — 120 л. с.;
- катер — 115 л. с.

¹ С 1 января 2014 г. п. 2 ст. 362 НК РФ дополнен положениями, устанавливающими, в частности, следующее: при исчислении суммы налога в отношении отдельных категорий легковых автомобилей должен применяться повышающий коэффициент.

Данный коэффициент определяется в зависимости от средней стоимости автомобиля и количества лет, прошедших с года его выпуска. Минимальный коэффициент равен 1,1, максимальный — 3.

² До 1 января 2016 г. месяц регистрации и снятия транспортного средства с учета признавался полным для обеих сторон. С 1 января 2016 г. месяц постановки/снятия с учета признается полным в случае, когда объект поставлен/снят с регистрации до/после 15-го числа.

Ставки налога, установленные в данном регионе, следующие:

- для автомобилей с мощностью двигателя до 100 л. с. — 5 руб./л. с.;
- для автомобилей с мощностью двигателя свыше 100 л. с. до 150 л.с. включительно — 7 руб./л. с.;
- для катера — 20 руб./л. с.

ЗАО «Пончик» ставило на учет и снимало с учета имеющиеся у него транспортные средства в следующие сроки:

- автомобиль № 1 — поставлен на учет 30 января текущего года; по состоянию на конец года с учета не снят;
- автомобиль № 2 — поставлен на учет 28 февраля текущего года, снят с учета 13 октября текущего года;
- катер — поставлен на учет 3 июля текущего года, снят с учета 28 июля этого же года.

Поправочные коэффициенты будут рассчитаны так:

- автомобиль № 2 — 0,75 (9 месяцев : 12);
- катер — 0,08 (1 месяцев : 12 месяцев).

По автомобилю № 1 поправочный коэффициент не рассчитывается, так как автомобиль был зарегистрирован на налогоплательщика в течение всего текущего года.

Сумма налога по отдельным транспортным средствам будет равна:

- автомобиль № 1 — 75 л. с. $\times$ 5 руб./л. с. = 375 руб.;
- автомобиль № 2 — 120 л. с. $\times$ 7 руб./л. с. $\times$ 0,75 = 630 руб.;
- катер — 115 л. с. $\times$ 20 руб./л. с. $\times$ 0,08 = 184 руб.

Общая сумма транспортного налога за год составила 1189 руб. (375 + 630 + 184).

6.2.4. ПОРЯДОК УПЛАТЫ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

Согласно ст. 360 НК РФ, налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для организаций признаются I, II и III кварталы.

Уплата авансовых платежей по транспортному налогу предусмотрена ст. 362 НК РФ.

Суммы авансового платежа рассчитываются по следующей формуле:

$$\begin{aligned} & \text{Квартальный авансовый платеж} = \\ & = \text{налоговая база} \times \text{ставка налога} \times \frac{1}{4}. \end{aligned}$$

Уплата налога и авансовых платежей производится в бюджет по месту нахождения транспортных средств, в порядке и сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Пример 6.5. Транспортный налог. Расчет авансовых платежей

В текущем году ЗАО «Пончик» приобрело легковой автомобиль мощностью 160 л. с., который был зарегистрирован 13 февраля текущего года.

В соответствии с региональным законом ЗАО обязано перечислять авансовые платежи по транспортному налогу. Ставка налога на автомобили мощностью 160 л. с. составляет 35 руб./л. с.

Так как общество владеет машиной не с начала года, бухгалтер должен рассчитать поправочный коэффициент. В I квартале он составит 0,67 (2 месяца : 3 месяца).

Авансовые платежи по налогу будут равны:

- в I квартале — 938 руб. ($160 \text{ л. с.} \times 35 \text{ руб./л. с.} \times 0,67 \times \frac{1}{4}$);
- во II и III кварталах — по 1400 руб. ($160 \text{ л. с.} \times 35 \text{ руб./л. с.} \times \frac{1}{4}$).

Годовая сумма транспортного налога к уплате будет уменьшена на величину ранее внесенных авансовых платежей.

6.3. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

6.3.1. ПОНЯТИЕ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения (глава 26.2 НК РФ) дает возможность юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям **добровольно** перейти на уплату **единого** налога.

Для юридических лиц уплата единого налога заменяет:

- налог на прибыль¹;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации);
- налог на имущество организаций².

¹ Применение упрощенной системы налогообложения не освобождает организацию от уплаты налога на прибыль по операциям, связанным с дивидендами и доходами от отдельных видов долговых обязательств.

² С 1 января 2015 г. указанное освобождение не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость. В соответствии с п. 1 ст. 378.2 НК РФ к этому имуществу относятся, в частности, административно-деловые и торговые центры, нежилые помещения, предназначенные (используемые) для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита или бытового обслуживания, а также жилые дома и жилые помещения, не учитываемые в бухучете в качестве объектов основных средств.

Для индивидуальных предпринимателей уплата единого налога заменяет уплату:

- налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности);
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности)¹;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

Вместо вышеупомянутых налогов в бюджет перечисляется **единый налог**.

Налоги, не вошедшие в указанный перечень, уплачиваются организациями и предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, в общем порядке наряду со страховыми взносами.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности. Они также не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

¹ С 1 января 2015 г. из этого правила установлено исключение: данное освобождение не распространяется на объекты обложения налогом на имущество физлиц, включенные в перечень, который определяется в соответствии с **п. 7 ст. 378.2 НК РФ** с учетом предусмотренных в **абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ** особенностей.

Речь идет о следующем имуществе:

— административно-деловые и торговые центры (комплексы) и помещения в них, а также нежилые помещения, предназначенные либо фактически используемые для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, перечень которых устанавливает уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ (**пп. 1 и 2 п. 1, п. 7 ст. 378.2 НК РФ**);

— объекты недвижимого имущества, образованные в течение года в результате раздела или иного соответствующего законодательству РФ действия с объектами недвижимого имущества, включенными в упомянутый перечень, если такие объекты отвечают требованиям **ст. 378.2 НК РФ (абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ)**.

В отношении перечисленных объектов с 1 января 2015 г. в силу **п. 3 ст. 402 НК РФ** база по налогу на имущество физлиц рассчитывается как их кадастровая стоимость с применением налоговой ставки в размере, установленном нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения) и не превышающем двух процентов.

Пример 6.6. Упрощенная система налогообложения.
Общие положения

ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года.

В феврале была произведена закупка импортного оборудования для изготовления пончиков. ЗАО было вынуждено уплатить НДС при ввозе указанного оборудования, несмотря на тот факт, что уплата единого налога (в общем случае) заменяет уплату НДС.

ЗАО является налоговым агентом по НДС с зарплаты своих сотрудников (т. е. удерживает и перечисляет НДС в бюджет). ЗАО также платит взносы на обязательное пенсионное страхование своих сотрудников.

**6.3.2. ПОРЯДОК ПЕРЕХОДА
К УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Организация имеет право перейти к упрощенной системе налогообложения в 2018 г., если по итогам **9 месяцев 2017 г.** ее доходы не превысили **112 500 000 руб.**

В 2017 г. предельная величина доходов организации на упрощенной системе равна **150 млн руб.**

Упрощенную систему налогообложения **не вправе** применять (ст. 346.12 НК РФ):

- организации и индивидуальные предприниматели, **средняя численность работников** которых за налоговый (отчетный) период **превышает 100 человек**;
- организации, у которых бухгалтерская **остаточная стоимость основных средств**, подлежащих амортизации в соответствии с **главой 25 НК РФ**, **превышает 150 млн руб.**;
- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- банки;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых);
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;

- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более **25%** (за некоторыми исключениями)¹;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации;
- микрофинансовые организации.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (подробнее об этом см. **раздел 6.4**) по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении **иных** осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности.

При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные НК РФ по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям, определяются исходя из **всех** осуществляемых ими видов деятельности.

Пример 6.7. Упрощенная система налогообложения.
Критерии перехода

ЗАО «Кот и Пес» осуществляет следующие виды деятельности:

- оказание ветеринарных услуг;
- розничную торговлю кормами для животных через палатки;
- организацию выставок собак и кошек элитных пород.

ЗАО «Кот и Пес» переведено на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в отношении ветеринарных услуг и розничной торговли кормами.

ЗАО вправе перейти на упрощенную систему налогообложения в отношении доходов, полученных от организации выставок, при условии, что не будут нарушены ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, рассчитанные в целом по ЗАО.

¹ Подробнее — см. ст. 346.12 НК РФ.

6.3.3. ОБЪЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Объектом налогообложения и налоговой базой при применении упрощенной системы налогообложения может быть один из двух показателей:

- **доходы** (применяется ставка 6%)¹;
- **доходы, уменьшенные на величину расходов** (применяется ставка 15%)².

Выбор производится самим налогоплательщиком в момент подачи заявления на применение упрощенной системы налогообложения. **Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения данного режима налогообложения.**

Для налогоплательщиков, являющихся участниками договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом, объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих определенные виды деятельности, дополнительно предусмотрена возможность применения упрощенной системы налогообложения **на основе патента** (подробнее см. **ст. 346.25.1 НК РФ**).

6.3.4. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В качестве метода признания доходов и расходов применяется **кассовый метод**.

Что включается в доходы?

В состав доходов включаются:

- доходы от реализации товаров и имущественных прав (в том числе авансы, полученные в счет будущих поставок);
- внереализационные доходы.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль (**ст. 251 НК РФ**), не учитываются и при применении упрощенной системы налогообложения.

¹ Ставка налога может быть снижена региональными властями **до 1%**.

² Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от **5** до **15%** в зависимости от категорий налогоплательщиков.

В составе доходов (а также расходов) не учитываются курсовые разницы, возникающие от переоценки активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте.

Что включается в расходы?

Состав расходов, уменьшающих налоговую базу при расчете единого налога, установлен в **ст. 346.16 НК РФ**. К ним, в частности, относятся:

- расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда и начисленные на нее обязательные страховые взносы;
- расходы на обязательное страхование работников, имущества и ответственности, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам);
- проценты по кредитам и займам, а также расходы, связанные с оплатой банковских услуг;
- расходы на обеспечение пожарной безопасности организации, охрану имущества, обслуживание охранно-пожарной сигнализации и иные охранные услуги;
- арендные платежи за арендуемое имущество;
- расходы на содержание служебного транспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов (в пределах норм);
- расходы на командировки;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги;
- расходы на рекламу товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- расходы на покупку товаров;
- расходы на НИОКР;
- стоимость независимой оценки квалификации работников (введено с 01.01.2017 г.).

Эти расходы должны соответствовать критериям и порядку, установленным для целей налогообложения прибыли в **главе 25 НК РФ**.

Исключение составляют расходы на приобретение основных средств, которые признаются в порядке, установленном **п. 3 ст. 346.16 НК РФ**.

Как определяются расходы на приобретение основных средств?

Если основные средства **приобретены в период применения упрощенной системы**, расходы на их приобретение принимаются **в момент ввода объектов основных средств в эксплуатацию** сразу в полных суммах (включая НДС).

Стоимость имущества, купленного до **перехода на упрощенную систему**, принимается равной его **остаточной стоимости** на момент перехода.

Механизм списания этой стоимости в расходы зависит от срока полезного использования основного средства.

Если этот срок **не превышает 3 лет**, то остаточная стоимость основного средства включается в расходы **в течение первого календарного года** применения упрощенной системы налогообложения (равными долями по отчетным периодам).

Если срок полезного использования основного средства составляет **от 3 до 15 лет включительно**, то в течение первого календарного года применения упрощенной системы списывается **50%** остаточной стоимости, во второй год — **30%**, в третий — **20%** стоимости основного средства (равными долями по отчетным периодам).

Если срок полезного использования основного средства **превышает 15 лет**, то остаточная стоимость такого средства включается в расходы на приобретение основных средств **в течение (первых) 10 лет** применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основного средства.

***Пример 6.8. Упрощенная система налогообложения.
Расходы на приобретение основных средств***

ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года. На момент перехода у ЗАО числились следующие основные средства:

- пончиковый агрегат со сроком полезного использования 3 года и остаточной стоимостью 62 000 руб.;
- упаковочная линия со сроком полезного использования 10 лет и остаточной стоимостью 480 000 руб.;
- металлический сейф со сроком полезного использования 20 лет и остаточной стоимостью 150 000 руб.

В 1-й год применения упрощенной системы ЗАО «Пончик» приобрело холодильное оборудование стоимостью 200 000 руб. (в том числе НДС) со сроком полезного использования 5 лет.

ЗАО «Пончик» отражает расходы на приобретение основных средств следующим образом:

1-й календарный год применения упрощенной системы:

- пончиковый агрегат — 62 000 руб. (т. е. вся сумма списывается на расходы равномерно по отчетным периодам);
- упаковочная линия — 240 000 руб. ($480\,000 \text{ руб.} \times 50\%$);
- металлический сейф — 15 000 руб. ($150\,000 \text{ руб.} : 10 \text{ лет}$);
- холодильное оборудование — 200 000 руб. (вся стоимость оборудования, включая НДС, списывается на расходы в момент ввода оборудования в эксплуатацию);

2-й календарный год применения упрощенной системы:

- упаковочная линия — 144 000 руб. ($480\,000 \text{ руб.} \times 30\%$);
- металлический сейф — 15 000 руб. ($150\,000 \text{ руб.} : 10 \text{ лет}$);

3-й календарный год применения упрощенной системы:

- упаковочная линия — 96 000 руб. ($480\,000 \text{ руб.} \times 20\%$);
- металлический сейф — 15 000 руб. ($150\,000 \text{ руб.} : 10 \text{ лет}$).

В последующие годы ЗАО «Пончик» будет списывать только стоимость металлического сейфа (15 000 руб. в год) при условии, что новые основные средства не приобретаются.

В перечень расходов для упрощенной системы включаются расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, которые списываются с учетом положений **п. 3 ст. 346.16 НК РФ**.

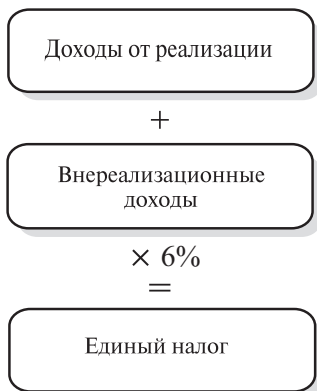
Перечень расходов для упрощенной системы является **закрытым**, т. е. расходы, не указанные в **ст. 346.16 НК РФ**, не принимаются во внимание при расчете единого налога.

6.3.5. РАСЧЕТ ЕДИНОГО НАЛОГА

Расчет налога зависит от выбранного объекта налогообложения.

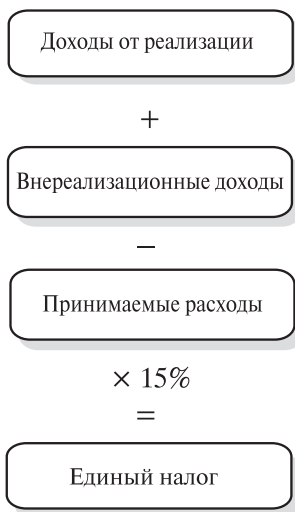
Расчет налога, когда объект налогообложения — доходы

Если объектом налогообложения являются **доходы**, то расчет налога производится по ставке **6%**¹:



**Расчет налога, когда объект налогообложения —
доходы минус расходы**

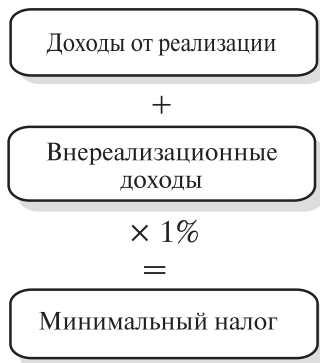
Если объектом налогообложения являются **доходы, умень-**
шенные на величину расходов, то расчет налога производится
по ставке **15%**²:



¹ Начиная с 1 января 2016 г. региональные власти могут снизить ставку до 1%.

² Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Однако во втором случае, если сумма налога получится меньше **1%** от доходов организации, то в бюджет надо будет уплатить сумму так называемого **минимального налога**, который рассчитывается таким образом:



Пример 6.9. Упрощенная система налогообложения.
Порядок исчисления минимального налога

ЗАО «Пончик» выбрало объектом налогообложения разницу между доходами и расходами.

Сумма доходов от реализации и внереализационных доходов за текущий год составила 500 000 руб., а сумма расходов — 490 000 руб. Все понесенные расходы могут уменьшать налогооблагаемую базу.

Налоговая база равна 10 000 руб. (500 000 — 490 000).

Единый налог составит 1500 руб. (10 000 руб. × 15%).

Минимальный налог равен 5000 руб. (500 000 руб. × 1%).

Поскольку минимальный налог оказался больше единого налога, рассчитанного в общем порядке, в бюджет следует уплатить 5000 руб.

Разница между суммой исчисленного минимального налога и суммой единого налога, исчисленного в общем порядке, составляет 3500 руб. и подлежит включению в расходы следующего года.

6.3.6. ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С 1 января 2013 г. для индивидуальных предпринимателей вместо УСН на основе патента введен новый специальный режим налогообложения — патентная система (глава 26.5 НК РФ).

Патент выдается на срок от одного до двенадцати месяцев в пределах календарного года.

С 2014 г. физлицо может применять ПСН со дня государственной регистрации в качестве предпринимателя. Для этого

заявление на получение патента нужно подать в инспекцию по месту жительства одновременно с документами, предусмотренными для регистрации. В данном случае действие патента начинается со дня регистрации индивидуального предпринимателя.

Для применения патентной системы средняя численность наемных работников, привлекаемых предпринимателем по всем видам осуществляемой деятельности, не должна превышать **15 человек**, а объем годовой выручки, полученной от деятельности в рамках патентной и упрощенной систем, — **60 млн руб.**¹

Подлежащий уплате налог исчисляется как доля в размере **6%** от установленного субъектом РФ потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода по определенному виду деятельности.

Узнать стоимость патента можно в налоговой инспекции интересующего вас региона, а можно самостоятельно найти в Интернете региональные законы по патентной системе налогообложения. Эти законы устанавливают для своих территорий потенциально возможный годовой доход для разрешенных на патенте видов деятельности.

Верхняя планка такого дохода ограничена 1 млн. рублей, с 2015 года ограничение минимального дохода было снято. Для целей патентной системы налогообложения введено понятие коэффициента-дефлятора — в 2019 году он был равен **1,518**. Этот коэффициент не учитывают при расчете стоимости патента, но он увеличивает сумму минимального и максимального размера потенциально возможного годового дохода (ПВГД). Таким образом, в 2019 году такой доход для патентной системы налогообложения в общем случае мог быть указан в максимальной сумме до 1 518 000 руб.

Регионы имеют право увеличивать максимальный размер потенциально возможного годового дохода до десяти раз. ПВГД может быть увеличен:

- до трех раз — для автотранспортных услуг, техобслуживания и ремонта транспорта;
- до пяти раз — по всем видам патентной деятельности в городах с населением свыше одного миллиона человек;
- до десяти раз — для сдачи в аренду недвижимости, розничной торговли и общепита.

¹ Данный лимит установлен в отношении суммарного дохода от патентной деятельности и применения упрощенной системы налогообложения.

При расчете стоимости патента в некоторых случаях учитывают и такие показатели, как численность работников, площадь торгового зала или зала обслуживания, количество транспортных средств, арендная площадь.

Начиная с 2015 года регионом для патентной системы налогообложения является муниципальное образование, а значит, стоимость патента может заметно отличаться в пределах одного края, области или республики.

Налоговым периодом признается срок, на который выдан патент, или период с даты начала его действия до даты досрочного прекращения предпринимательской деятельности.

В отношении патентов, выданных на период менее шести месяцев, налог уплачивается в срок **не позднее 25 календарных дней** после начала его действия. Если период действия патента составляет не менее полгода, то в указанный срок уплачивается только треть исчисленной суммы налога, а оставшаяся часть должна быть перечислена в бюджет не позднее 30 календарных дней до даты окончания налогового периода.

Применяющие патентную систему предприниматели ведут налоговый учет доходов **кассовым методом** в книге учета доходов по патентной системе.

При применении патентной системы индивидуальные предприниматели **вправе не вести бухгалтерский учет**.

Стоимость патента не уменьшается на сумму страховых взносов.

Предприниматель, применяющий патентную систему налогообложения, не освобождается от уплаты налога на имущество физлиц в отношении имущества, используемого в облагаемой в рамках ПСН деятельности и включенного в перечень, который определяется в соответствии с **п. 7 ст. 378.2 НК РФ** с учетом предусмотренных в **абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ** особенностей.

6.3.7. СРОКИ УПЛАТЫ ЕДИНОГО НАЛОГА

Сумма налога за текущий год должна быть перечислена в бюджет не позднее:

- **31 марта следующего года** — юридическими лицами;
- **30 апреля следующего года** — индивидуальными предпринимателями.

При этом в течение года единый налог уплачивается авансовыми платежами. Сумма авансовых платежей перечисляется в бюджет **не позднее 25 дней** по окончании I квартала, полугодия и 9 месяцев отчетного года. Порядок ее расчета зависит от выбранного объекта налогообложения.

Уплата налога, если объект налогообложения — доходы

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода. Доходы определяются нарастающим итогом с начала года. Ранее внесенные авансовые платежи принимаются к зачету (например, из суммы авансовых платежей за полугодие вычитаются авансовые платежи за I квартал).

Суммы авансовых платежей уменьшаются на страховые взносы по обязательному страхованию и оплату больничных листов. При этом максимальное уменьшение не может быть больше **50%** от первоначальной суммы.

***Пример 6.10. Упрощенная система налогообложения.
Расчет авансовых платежей***

ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему и использует в качестве объекта налогообложения полученный доход. Сумма доходов за I квартал текущего года составила 240 000 руб., за полугодие — 620 000 руб. За соответствующие периоды уплачены страховые взносы на обязательное страхование в размере 16 800 и 34 800 руб.

Сумма единого налога за I квартал равна

$$240\,000 \text{ руб.} \times 6\% = 14\,400 \text{ руб.}$$

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%:

$$14\,400 \text{ руб.} \times 50\% = 7200 \text{ руб.}$$

Таким образом, ЗАО «Пончик» должно внести авансовый платеж налога по итогам I квартала в сумме 7200 руб. (14 400 – 7200).

Расходы на обязательное страхование остаются частично не зачтенными:

16 800 руб. – 7200 руб. = 9600 руб. Единый налог за полугодие равен: 620 000 руб. × 6% = 37 200 руб.

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%, т. е. на 18 600 руб. (37 200 руб. × 50%).

К уплате в бюджет за полугодие причитается 18 600 руб. При этом надо зачесть авансовый платеж, внесенный за I квартал текущего года, т. е. за полугодие надо уплатить единый налог в сумме 11 400 руб. (18 600 – 7200).

Часть расходов на обязательное страхование в сумме 16 200 руб. (34 800 – 18 600) при этом не засчитывается.

**Уплата налога, если объект налогообложения —
доходы минус расходы**

Сумма авансового платежа рассчитывается исходя из ставки налога и фактически полученных доходов за минусом расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование относятся в данном случае к расходам.

**Пример 6.11. Упрощенная система налогообложения.
Расчет авансовых платежей**

В условиях примера 6.10 предположим, что у ЗАО «Пончик» были расходы только в виде заработной платы и начисления страховых взносов.

Расходы на оплату труда в I квартале составили 120 000 руб., пенсионные взносы — 16 800 руб. Расходы на оплату труда за полугодие составили 248 572 руб., начисленные пенсионные взносы — 34 800 руб.

Рассчитаем налоговую базу за I квартал — 103 200 руб. (240 000 руб. — 120 000 руб. — 16 800 руб.).

Сумма квартального авансового платежа — 15 480 руб. (103 200 руб. × 15%).

Налоговая база за полугодие — 336 628 руб. (620 000 — 248 572 — 34 800).

Сумма авансового платежа за полугодие — 50 494 руб. (336 628 руб. × 15%).

При этом нужно зачесть авансовый платеж, уплаченный за I квартал. Поэтому авансовый платеж: по единому налогу за полугодие составит 35 014 руб. (50 494 — 15 480).

Годовую декларацию по единому налогу организации подают до **31 марта следующего года**, а предприниматели — до **30 апреля следующего года**.

6.4. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

6.4.1. СУЩНОСТЬ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ЕНВД)

Специальный режим налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применяется в отношении доходов

от определенных видов предпринимательской деятельности (подробнее см. п. 6.4.2).

ЕНВД вводят на своей территории представительные (законодательные) органы городов федерального значения, муниципальных районов и городских округов. Они же и выбирают из специального перечня, приведенного в **ст. 346.26 НК РФ**, виды предпринимательской деятельности, облагаемые ЕНВД.

До 1 января 2013 г. если деятельность юридического лица или индивидуального предпринимателя была включена в перечень видов деятельности, облагаемых ЕНВД на данной территории, то переход на уплату ЕНВД с доходов по данной деятельности производился **в обязательном порядке** вне зависимости от желания налогоплательщика¹. **Начиная с 1 января 2013 г.** такой переход носит **добровольный характер**.

Для юридических лиц уплата ЕНВД заменяет:

- налог на прибыль;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации);
- налог на имущество организаций².

Вышеуказанное освобождение предоставляется только в отношении прибыли, операций, имущества и выплат, **непосредственно связанных** с ведением тех видов предпринимательской деятельности, которые облагаются ЕНВД.

Пример 6.12. Единый налог на вмененный доход. Общие положения

ЗАО «Кот и Пес» осуществляет следующие виды деятельности:

- оказание ветеринарных услуг;
- розничная торговля кормами для животных через палатки;
- организация выставок собак и кошек элитных пород.

¹ С 1 января 2009 г. по 1 января 2013 г. организации, в которых **средне-списочная** численность работников за прошлый год превышала 100 человек, не могут быть переведены на уплату ЕНВД. Начиная с 1 января 2013 г. в расчет берется средняя численность работников (включая работников по трудовым договорам и договорам подряда). Также не могут быть переведены на уплату ЕНВД организации, в которых доля участия других организаций составляет **более 25%** (за некоторыми исключениями).

² Освобождение от налога на имущество касается только объектов, используемых в облагаемой данным налогом деятельности. Согласно изменениям в п. 4 ст. 346.26 НК РФ указанное освобождение не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость. Перечень такого имущества содержится в п. 1 ст. 378.2 НК РФ.

ЗАО «Кот и Пес» перешло на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в отношении ветеринарных услуг и розничной торговли кормами.

ЗАО не уплачивает налог на прибыль, НДС, налог на имущество только в отношении прибыли, операций, имущества и выплат, непосредственно связанных с оказанием ветеринарных услуг и розничной торговлей кормами.

Прибыль от организации выставок облагается налогом на прибыль в общеустановленном порядке. Выручка от организации выставок также облагается НДС. На зарплату сотрудников, работающих на выставках, начисляют страховые взносы, а имущество, используемое на выставках, облагается налогом на имущество.

Для индивидуальных предпринимателей уплата ЕНВД заменяет уплату:

- налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности);
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД)¹;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

¹ С 1 января 2015 г. из этого правила установлено исключение: данное освобождение не распространяется на объекты обложения налогом на имущество физлиц, включенные в перечень, который определяется в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ с учетом предусмотренных в абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ особенностей.

Речь идет о следующем имуществе:

— административно-деловые и торговые центры (комплексы) и помещения в них, а также нежилые помещения, предназначенные либо фактически используемые для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, перечень которых устанавливает уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ (пп. 1 и 2 п. 1, п. 7 ст. 378.2 НК РФ);

— объекты недвижимого имущества, образованные в течение года в результате раздела или иного соответствующего законодательству РФ действия с объектами недвижимого имущества, включенными в упомянутый перечень, если такие объекты отвечают требованиям ст. 378.2 НК РФ (абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ).

В отношении перечисленных объектов с 1 января 2015 г. в силу п. 3 ст. 402 НК РФ база по налогу на имущество физлиц рассчитывается как их кадастровая стоимость с применением налоговой ставки в размере, установленном нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения) и не превышающем двух процентов.

Вместо вышеупомянутых налогов в бюджет перечисляется ЕНВД.

Налоги, не вошедшие в указанный перечень, уплачиваются организациями и предпринимателями, переведенными на уплату ЕНВД, в общем порядке наряду со **взносами на обязательное страхование**.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на уплату ЕНВД, сохраняется действующий порядок ведения **кассовых операций** и порядок представления **статистической отчетности**. Они также не освобождаются от исполнения **обязанностей налоговых агентов**.

Пример 6.13. *Единый налог на вмененный доход. Общие положения*

ЗАО «Винни-Пятачок», осуществляющее розничную торговлю медом с лотков, перешло на уплату ЕНВД с 1 января текущего года.

В феврале была произведена закупка по импорту упаковки для меда. ЗАО было вынуждено уплатить НДС при ввозе указанной упаковки, несмотря на тот факт, что уплата единого налога (в общем случае) заменяет уплату НДС.

ЗАО является налоговым агентом по НДФЛ с зарплаты своих сотрудников (т. е. удерживает и перечисляет НДФЛ в бюджет). ЗАО также платит взносы на обязательное страхование своих сотрудников.

6.4.2. ВИДЫ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ПОДЛЕЖАЩИЕ ОБЛОЖЕНИЮ ЕНВД

Статья 346.26 НК РФ содержит закрытый перечень видов предпринимательской деятельности, по которым может производиться уплата ЕНВД. Этот перечень содержит **все** возможные виды деятельности, которые могут облагаться ЕНВД.

Конкретный перечень видов деятельности, облагаемых ЕНВД на данной территории, устанавливается представительным (законодательным) органом городов федерального значения, муниципальных районов и городских округов. Этот перечень может содержать меньшее число видов деятельности, чем **ст. 346.26 НК РФ**.

Согласно **ст. 346.26**, ЕНВД может применяться в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- оказание бытовых услуг, определяемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;
- оказание ветеринарных услуг;
- оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств¹;
- оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов (при условии использования для указанных целей не более 20 транспортных средств);
- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м. по каждому объекту организации торговли;
- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети;
- оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м. по каждому объекту организации общественного питания²;
- оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;
- размещение рекламы на транспортных средствах;
- оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м.;
- оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в

¹ С 1 января 2013 г. — также указанные услуги в отношении мототранспорта.

² С 1 января 2009 г. учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения, осуществляющие общественное питание в объектах с залами обслуживания, могут быть переведены на ЕНВД, если эта деятельность не является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений.

объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

- оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Статья 346.27 НК РФ подробно раскрывает смысл отдельных понятий, используемых выше («стационарное торговое место», «бытовые услуги», «разносная торговля» и т. д.).

Пример 6.14. *Единый налог на вмененный доход. Виды деятельности, облагаемые налогом*

Салон-парикмахерская «Золотой Локон» оказывает населению следующие услуги:

- парикмахерские услуги;
- услуги косметолога и визажиста.

Кроме того, салон осуществляет продажу населению парфюмерно-косметической продукции, а также продает своим клиентам соки и коктейли.

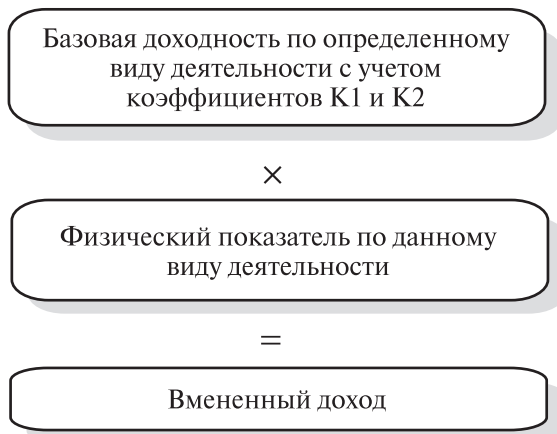
Салон может перейти на уплату ЕНВД по основным услугам, а также по доходам от розничной торговли и общественного питания при условии, что уплата ЕНВД по данным видам деятельности установлена на данной территории и соблюдены ограничения по размерам торговых площадей.

6.4.3. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ ЕНВД. РАСЧЕТ ВМЕНЕННОГО ДОХОДА

Объектом налогообложения при применении ЕНВД является **вмененный доход налогоплательщика (ст. 346.29 НК РФ)**.

Статья 346.27 НК РФ определяет вмененный доход как «**потенциально возможный доход налогоплательщика**», рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на его получение.

Схема расчета вмененного дохода выглядит следующим образом:



Базовая доходность для каждого вида деятельности, облагаемого ЕНВД, установлена в **ст. 346.29 НК РФ**. Например, при оказании бытовых услуг доходность установлена в размере 7500 руб. на одного работника (**табл. 6.1**).

Базовая доходность корректируется на поправочные коэффициенты K1 и K2, которые будут объяснены в следующем пункте.

Под **физическими показателями по видам деятельности** подразумеваются количество работников, площадь торгового зала, количество транспортных средств и т. д. в зависимости от конкретного типа деятельности. Например, если оказанием бытовых услуг на предприятии занимаются 10 человек, то сумма вмененного дохода за месяц будет равна 75 000 руб. (базовая доходность на 1 человека, умноженная на 10).

Под **количеством работников** понимается среднесписочная численность всех работников за каждый календарный месяц налогового периода (в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера).

В случае если в течение налогового периода у налогоплательщика изменилась величина физического показателя, при исчислении суммы единого налога он учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Таблица 6.1

БАЗОВАЯ ДОХОДНОСТЬ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ,
ОБЛАГАЕМЫХ ЕНВД

Вид предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала, кв. м	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь и торговые места в которой не превышают 5 кв. м	Торговое место	9000
Общественное питание через залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, кв. м	1000
Общественное питание без залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы, кв. м	3000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности, кв. м	4000

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из количества полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем регистрации.

6.4.4. ПРИМЕНЕНИЕ ПОПРАВОЧНЫХ КОЭФФИЦИЕНТОВ

Базовая доходность (см. п. 6.4.3) подлежит корректировке (умножению) на поправочные коэффициенты **K1** и **K2**.

Коэффициент K1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде¹.

Коэффициент K2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля наружной рекламы и иные особенности.

Конкретные значения корректирующего коэффициента K2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными (законодательными) органами городов федерального значения, органами муниципальных районов, городских округов на календарный год и могут быть установлены в пределах от **0,005 до 1 включительно**.

Пример 6.15. Единый налог на вмененный доход.

Применение корректирующих коэффициентов

Салон-парикмахерская «Золотой Локон» оказывает населению парикмахерские услуги. Регистрация предприятия имела место в январе текущего года. Среднее количество работников парикмахерской составило: в январе — 3 человека, в феврале — 5 человек, в марте — 8 человек.

Значения коэффициентов (условные): $K1 = 1,915$; $K2 = 0,3$.

Базовая доходность для данного вида деятельности составляет 7500 руб. на 1 работника (условно).

Расчет вмененного дохода начинается с февраля (т. е. с месяца, следующего за месяцем регистрации).

Вмененный доход за февраль — 21 544 руб.

$7500 \text{ руб.} \times 5 \text{ человек} \times 1,915 \text{ (K1)} \times 0,3 \text{ (K2)}$.

Вмененный доход за март — 34 470 руб.

$7500 \text{ руб.} \times 8 \text{ человек} \times 1,915 \text{ (K1)} \times 0,3 \text{ (K2)}$.

¹ На 2019 г. значение коэффициента-дефлятора K1 было установлено как 1,915, на 2018 год данный показатель составлял 1,868.

6.4.5. ПОРЯДОК УПЛАТЫ ЕДИНОГО НАЛОГА

Налоговым периодом по ЕНВД признается **квартал**.

Ставка единого налога устанавливается в размере **15% от вмененного дохода**¹.

Для расчета налога необходимо рассчитать вмененный доход за каждый месяц в течение квартала. Полученную сумму умножить на ставку налога.

Плательщики уплачивают ЕНВД по месту осуществления ими деятельности, облагаемой единым налогом. Согласно **п. 2 ст. 346.28 НК РФ**, они обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления деятельности, облагаемой ЕНВД, в срок не позднее **5 дней** с начала осуществления такой деятельности.

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

Сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму уплаченных страховых **взносов на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности**. Максимальное уменьшение составляет не более чем **50%** от первоначальной суммы ЕНВД.

При этом учитываются взносы, уплаченные с сумм оплаты труда только тех работников, которые заняты в деятельности, облагаемой ЕНВД, а также страховые взносы, уплаченные индивидуальными предпринимателями за свое страхование.

Налоговая декларация по ЕНВД включает в себя несколько разделов. **Раздел 2** называется «Расчет единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности». При наличии у предпринимателя или организации нескольких торговых точек и (или) нескольких видов деятельности, раздел 2 декларации заполняется по **каждому** из таких мест или видов деятельности на отдельных листах.

Налоговые декларации по ЕНВД представляются не позднее **20-го числа** месяца, следующего за окончанием квартала.

Одновременно с расчетом суммы единого налога налогоплательщики предъявляют документы, подтверждающие указанный расчет.

¹ Местные органы власти вправе снижать ставку до **7,5%**.

Пример 6.16. Единый налог на вмененный доход.
Расчет суммы налога

Используя условие примера 6.15, рассчитаем сумму ЕНВД за I квартал.

Вмененный доход за январь: 0.

Вмененный доход за февраль: 20 228 руб.

Вмененный доход за март: 32 364 руб.

Всего вмененный доход: 52 592 руб.

ЕНВД: 52 592 руб. $\times$ 15% = 7889 руб.

ЗАДАЧИ

Задача 6.1. Цель: рассчитать среднюю стоимость имущества за квартал и сумму авансового платежа по налогу на имущество

Остатки на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Винни-Пятачок» составляют, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Основные средства (счет 01)	1700	1800	2400	3000
Нематериальные активы (счет 04)	657	795	795	920
Вложения во внеоборотные активы (счет 08)	645	1200	1400	1456
Материалы (счет 10)	202	305	123	344
Износ основных средств (счет 02)	700	800	1000	1500
Износ нематериальных активов (счет 04)	200	245	290	315
В налоговом учете отражены следующие данные по амортизации основных средств и нематериальных активов, тыс. руб.:				
	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Износ основных средств (счет 02)	850	900	1200	1500
Износ нематериальных активов (счет 04)	300	445	490	515

Ставка налога на имущество — 2,2%.

Рассчитайте сумму авансового платежа по налогу на имущество за I квартал.

Задача 6.2. Цель: рассчитать авансовые платежи по налогу на имущество и сумму налога за год

Средняя стоимость имущества ЗАО «Винни-Пятачок», облагаемого налогом на имущество, составляет, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Средняя стоимость	1700	1800	2400	2200

Ставка налога на имущество — 2,2%.

1. Рассчитайте суммы авансовых платежей по налогу на имущество за I, II, III кварталы.

2. Рассчитайте сумму платежа по налогу на имущество за год.

Задача 6.3. Цель: рассчитать сумму транспортного налога в целом за год

ЗАО «Винни-Пятачок» имеет на балансе три зарегистрированных транспортных средства: два автомобиля и яхту. Мощности транспортных средств:

- автомобиль № 1 — 80 л. с.;
- автомобиль № 2 — 130 л. с.;
- яхта — 120 л. с.

Ставки налога, установленные в данном регионе, следующие:

- для автомобилей с мощностью двигателя до 100 л. с. — 5 руб./л. с.;
- для автомобилей с мощностью двигателя свыше 100 л. с. до 150 л. с. включительно — 7 руб./л. с.;
- для яхты — 20 руб./л. с.

ЗАО «Винни-Пятачок» ставило на учет и снимало с учета имеющиеся у него транспортные средства в следующие сроки:

- автомобиль № 1 — поставлен на учет 1 января текущего года, снят с учета 31 января текущего года;
- автомобиль № 2 — поставлен на учет 30 марта текущего года, снят с учета 5 декабря текущего года;
- яхта — поставлена на учет 3 июля текущего года, по состоянию на конец года с учета не снята.

Рассчитайте сумму транспортного налога в целом за год.

Задача 6.4. Цель: рассчитать авансовые платежи по транспортному налогу и сумму налога за год

В текущем году ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело два легковых автомобиля:

- автомобиль № 1 мощностью 120 л. с. был зарегистрирован 14 февраля;

- автомобиль № 2 мощностью 160 л. с. был зарегистрирован 21 июня.

В соответствии с региональным законом ЗАО обязано перечислять авансовые платежи по транспортному налогу.

Ставка налога на автомобили мощностью от 100 до 150 л. с. составляет 35 руб./л. с., а на автомобили мощностью от 150 до 200 л. с. — 50 руб./л. с. (ставки условные).

Рассчитайте авансовые платежи транспортного налога и сумму платежа за год.

Задача 6.5. Цель: понять правила списания расходов на приобретение основных средств при применении упрощенной системы налогообложения

ЗАО «Иван Fedoroff» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года. На момент перехода у ЗАО числились следующие основные средства:

- копировальное устройство со сроком полезного использования 3 года и остаточной стоимостью 39 000 руб.;
- типографское оборудование со сроком полезного использования 10 лет и остаточной стоимостью 960 000 руб.;
- пресс со сроком полезного использования 20 лет и остаточной стоимостью 300 000 руб.

В 1-й год применения упрощенной системы ЗАО «Иван Fedoroff» приобрело новый печатный станок стоимостью 400 000 руб. (в том числе НДС) со сроком полезного использования 5 лет.

Определите порядок отражения в учете расходов по имеющимся и приобретенным основным средствам ЗАО «Иван Fedoroff» в первый, второй и третий годы применения упрощенной системы налогообложения.

Задача 6.6. Цель: понять правила расчета минимального налога при применении упрощенной системы налогообложения

ЗАО «Осел Иа» применяет упрощенную систему налогообложения.

Сумма доходов от реализации за текущий год составила 700 000 руб., внереализационных доходов — 300 000 руб., а сумма расходов — 980 000 руб. Все понесенные расходы могут уменьшать налогооблагаемую базу.

1. Рассчитайте сумму единого налога при условии, что объектом налогообложения являются доходы.

2. Рассчитайте сумму единого налога при условии, что объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

3. Объясните, куда относится разница между реальным и минимальным единым налогом.

Задача 6.7. *Цель: понять правила расчета авансовых платежей единого налога при применении упрощенной системы налогообложения*

ЗАО «Осел Иа» перешло на упрощенную систему, объектом налогообложения является полученный доход. Сумма доходов за I квартал текущего года составила 480 000 руб., за полугодие — 1 240 000 руб. За соответствующие периоды уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 34 000 и 70 000 руб.

1. Рассчитайте сумму авансового платежа по единому налогу за I квартал.

2. Рассчитайте сумму авансового платежа по единому налогу за полугодие.

Задача 6.8. *Цель: понять виды деятельности, по которым возможен переход на уплату ЕНВД*

Фирма «Пятое колесо» осуществляет следующие виды предпринимательской деятельности:

- 1) оптовую торговлю автомобилями;
- 2) розничную торговлю автомобилями в салоне площадью торгового зала 300 кв. м;
- 3) ремонт и техническое обслуживание автомобилей;
- 4) мойку автомобилей;
- 5) оказание услуг по хранению автомобилей на платной стоянке площадью 500 кв. м;
- 6) оказание услуг по перевозке грузов (количество автомобилей в собственности — 10, в аренде — еще 12);
- 7) розничную торговлю моторными маслами и техническими жидкостями через киоски на автостоянках;
- 8) размещение наружной рекламы на грузовом автотранспорте;
- 9) размещение наружной рекламы на мойках и киосках, принадлежащих фирме;
- 10) продажу напитков и бутербродов на автостоянках.

1. Определите виды предпринимательской деятельности, которые потенциально могут облагаться ЕНВД.

2. Объясните, почему остальные виды деятельности не облагаются ЕНВД.

Задача 6.9. Цель: понять порядок расчета ЕНВД

Фирма «Пятое колесо» оказывает услуги по мойке автотранспорта. Предприятие зарегистрировано в январе текущего года. Среднее количество работников фирмы составило: в январе — 9 человек, в феврале — 15 человек, в марте — 24 человека.

Значение коэффициентов (условные): $K1 = 1,915$; $K2 = 0,6$.

Базовая доходность для данного вида деятельности составляет 12 000 руб. на 1 работника (условно).

Определите сумму вмененного дохода и сумму ЕНВД.

ГЛАВА 7

УЧЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК РЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с правилами постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах.
2. Объяснить вам правила представления налоговых деклараций и внесения в них исправлений.
3. Дать вам представление о правилах уплаты и возврата налогов.
4. Ознакомить вас с правилами проведения налоговых проверок и оформления их результатов.
5. Разъяснить вам принципы взыскания налогов, пеней, штрафов.
6. Изложить порядок обжалования неправомерных действий налоговых органов.

7.1. ПОСТАНОВКА НА УЧЕТ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

7.1.1. ПОРЯДОК УЧЕТА ЮРИДИЧЕСКИХ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

Порядок постановки на учет в налоговых органах (далее — налоговый учет) и снятия с налогового учета регулируется ст. 83 и 84 НК РФ (табл. 7.1).

Все организации и индивидуальные предприниматели **обязаны** встать на учет в налоговых органах.

Постановка на налоговый учет осуществляется по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Организация, имеющая обособленные подразделения, недвижимое имущество и (или) транспортные средства, обязана встать на учет в налоговых органах как по своему местона-

хождению, так и по местонахождению каждого подразделения и местонахождению имущества.

Министерством финансов РФ установлены особенности налогового учета иностранных организаций и граждан, а также крупнейших налогоплательщиков.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, **не обязаны** самостоятельно вставлять на учет в налоговых органах.

Таблица 7.1

**МЕСТО ПОСТАНОВКИ ЮРИДИЧЕСКИХ И ФИЗИЧЕСКИХ
ЛИЦ, А ТАКЖЕ ИХ ИМУЩЕСТВА И ТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ
НА УЧЕТ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ**

Налогоплательщики	Местонахождение налогового органа
Российские юридические лица	Место регистрации юридического лица
Обособленные подразделения российских юридических лиц	Местонахождение обособленного подразделения
Индивидуальные предприниматели	Место жительства
Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями	Место жительства
Юридические и физические лица в отношении принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств	Морские, речные и воздушные транспортные средства — место (порт) приписки (при его отсутствии — место государственной регистрации или местонахождение (место жительства) собственника имущества) Другие транспортные средства — место государственной регистрации или местонахождение (жительства) собственника Иное недвижимое имущество — место фактического нахождения имущества

Пример 7.1. Постановка на учет в налоговых органах

1. ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, открыло филиал в Самаре.
ЗАО «Пончик» обязано встать на налоговый учет в Самаре.
2. Рома Пончиков работает в ЗАО «Пончик» директором. Обязанность Ромы самостоятельно встать на налоговый учет в качестве физического лица НК РФ не предусмотрена. Однако Рома может сделать это добровольно, чтобы получить ИНН.
3. ЗАО «Пончик», зарегистрированное в Москве, приобрело в собственность коттедж в Ярославле. ЗАО «Пончик» должно встать на налоговый учет в Ярославле в отношении данного недвижимого имущества.

**7.1.2. ИДЕНТИФИКАЦИОННЫЙ НОМЕР
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА**

Каждому налогоплательщику при постановке на налоговый учет присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (п. 7 ст. 84 НК РФ). Этот номер указывается:

- во всех уведомлениях, направляемых налогоплательщику налоговыми органами;
- в декларациях и документах, подаваемых налогоплательщиком в налоговые органы (исключение сделано только для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, которые могут указывать свои персональные данные вместо ИНН).

Пример 7.2. Идентификационный номер налогоплательщика

Пенсионерка Валерия Сапожникова продала свою дачу в прошлом году и обязана представить налоговую декларацию по НДФЛ к 0 апреля текущего года. Валерия отказывается от получения ИНН по религиозным соображениям. На основании п. 7 ст. 84 НК РФ она вправе не указывать ИНН в представляемой ею декларации. Однако Валерия должна указать в декларации все необходимые персональные данные (Ф. И. О., место регистрации, паспортные данные).

7.1.3. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ, ПРЕДУСМОТРЕННАЯ НК РФ ЗА НАРУШЕНИЕ СРОКОВ И УКЛОНЕНИЕ ОТ ПОСТАНОВКИ НА УЧЕТ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

Ответственность за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах предусмотрена **ст. 116 НК РФ (табл. 7.2)**.

Таблица 7.2

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ СРОКОВ И УКЛОНЕНИЕ ОТ ПОСТАНОВКИ НА УЧЕТ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	Штраф 10 000 руб. (п. 1 ст. 116 НК РФ)
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	Штраф в размере 10% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет, но не менее 40 000 руб. (п. 2 ст. 116 НК РФ)

7.2. НАЛОГОВЫЕ ДЕКЛАРАЦИИ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ, ИСПРАВЛЕНИЯ

7.2.1. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ

Пункт 1 ст. 80 НК РФ дает следующее определение налоговой декларации: «*Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога*».

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком.

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов.

Пример 7.3. Налоговые декларации

В текущем году ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения. ЗАО «Пончик» не представляет в налоговые органы декларации по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество, так как все эти налоги заменяет единый налог.

При отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Министерством финансов РФ.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января текущего календарного года **превышает 100 человек**, представляют налоговые декларации в налоговый орган в электронном виде¹.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Налоговая декларация представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика, если иное не предусмотрено НК РФ (см. п. 7.1.2).

Налоговая декларация по конкретному налогу представляется в сроки, установленные НК РФ для данного налога.

Заявление о постановке налогоплательщика на учет, сведения, связанные с учетом налогоплательщика, информация и

¹ Начиная с 1 января 2014 г. плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представлять декларации по данному налогу только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (п. 5 ст. 174 НК РФ).

документы по запросам налоговых органов могут быть представлены в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи и заверены электронной цифровой подписью налогоплательщика.

7.2.2. ВНЕСЕНИЕ ИСПРАВЛЕНИЙ В НАЛОГОВЫЕ ДЕКЛАРАЦИИ

Если после подачи налоговой декларации налогоплательщик обнаружит в ней какие-либо ошибки и неточности, которые привели к **занижению** суммы налога, подлежащего уплате, то налогоплательщик **обязан** подать исправленную налоговую декларацию.

Если обнаруженные ошибки **не привели** к занижению итоговой суммы налога, то налогоплательщик **вправе** подать исправленную налоговую декларацию.

Как правило, ошибки в налоговой декларации связаны с **нарушениями правил учета доходов и расходов** (подробнее см. п. 7.2.4).

Пример 7.4. Исправление налоговых деклараций

В мае текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил ошибку декларации по НДС, представленной ЗАО за первый квартал.

Вариант 1. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за первый квартал, оказалась заниженной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» обязано подать уточненную декларацию по НДС за первый квартал.

Вариант 2. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за первый квартал, оказалась завышенной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» вправе подать уточненную декларацию по НДС за первый квартал. Исправления могут быть также сделаны в текущем периоде (т. е. во втором квартале).

Решение вопроса о применении к налогоплательщику меры ответственности зависит от того, когда была представлена уточненная налоговая декларация.

Вариант 1. Уточненная налоговая декларация была представлена **до срока, установленного НК РФ для подачи декларации по данному налогу**. В этом случае она фактически заменяет поданную декларацию по налогу. Меры ответственности не применяются.

Пример 7.5. Исправление налоговых деклараций

ЗАО «Пончик» уплачивает НДС ежеквартально. Предельный срок, установленный НК РФ для подачи декларации по НДС, — не позднее 25-го числа месяца, следующего за окончанием отчетного периода (квартала).

ЗАО «Пончик» первый раз подало декларацию по НДС за первый квартал текущего года 10 апреля. 15 апреля бухгалтер обнаружил неточности в поданной декларации, и 20 апреля была подана исправленная декларация.

Эта декларация рассматривается в качестве основной. Меры налоговой ответственности не применяются. Пени не возникают.

Вариант 2. Уточненная декларация подается **после срока подачи декларации, но до срока уплаты налога**. Меры ответственности не применяются, за исключением случая, когда налоговый орган обнаружил факт занижения суммы налога по первоначальной декларации до момента подачи исправленного варианта.

Пример 7.6. Исправление налоговых деклараций

Рома Пончиков подал декларацию по НДФЛ за прошлый год 30 апреля текущего года (т. е. в последний день срока, установленного для подачи декларации).

Однако Рома не учел в составе доходов стоимость автомобиля, выигранного им в программе «Поле Чудес». Со стоимости этого автомобиля не был удержан НДФЛ, о чем организаторы шоу проинформировали налоговый орган.

Таким образом, факт занижения суммы налога был обнаружен налоговым органом, который потребовал от Ромы подать исправленную декларацию.

Даже если такая декларация будет представлена Ромой до срока уплаты НДФЛ, он уже не будет освобожден от налоговых санкций.

Вариант 3. Уточненная декларация подается **после срока подачи декларации и после срока уплаты налога**.

В этом варианте меры налоговой ответственности не применяются, если:

1) налогоплательщик уплатит недостающую сумму налога и соответствующие пени до момента подачи уточненной декларации;

2) уточненная декларация подана до того момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок в первоначальной декларации либо о назначении налоговой проверки по данному налогу за данный период.

7.3. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГА

7.3.1. ПРЕКРАЩЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА

Согласно **ст. 44 НК РФ**, обязанность по уплате налога, в частности, прекращается:

- с уплатой налога налогоплательщиком;
- со смертью налогоплательщика — физического лица (**п. 3 ст. 44 НК РФ** предусмотрено погашение задолженности умершего его наследниками);
- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

Пунктом 3 ст. 45 НК РФ установлено, что обязанность по уплате налога считается исполненной, в частности:

- с момента предъявления в банк поручения на перечисление налога при наличии на счете налогоплательщика достаточного денежного остатка;
- со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджет;
- со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;
- со дня удержания сумм налога налоговым агентом.

Если поручение на перечисление налога было отозвано налогоплательщиком или не исполнено банком (например, вследствие отсутствия достаточных денежных средств на счете или неверного указания плательщиком номера счета Федерального казначейства), то обязанность по уплате налога не считается исполненной. Аналогичный порядок действует в отношении средств на уплату налога, возвращенных физическому лицу.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на банковских счетах налогоплательщика (налогового агента) (**п. 1 ст. 46 НК РФ**).

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк налогоплательщика (налогового агента) поручения налогового органа на списание денежных средств с его счета. Данное поручение подлежит безусловному исполнению банком.

Долгое время налоговые органы не признавали обязанность налогоплательщика по уплате налога и сбора исполненной, если деньги перечислялись через неплатежеспособные банки и в бюджет не поступали. Однако арбитражные суды вставали на сторону организаций (при условии их добросовестности) и считали обязанность налогоплательщика по уплате налоговых платежей исполненной с момента списания таких сумм с банковского счета независимо от их перечисления банком в бюджет.

До **30.11.2016 г.** налоговое законодательство обязывало налогоплательщиков уплачивать налоги и сборы самостоятельно (**п. 1 ст. 45 НК РФ**). Однако в связи с вступлением в силу **Федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ** ситуация изменилась. Этим законом в статью **45 НК РФ** внесены поправки, благодаря которым уплачивать налоги, сборы и страховые взносы за организации, индивидуальных предпринимателей или физических лиц могут третьи лица.

Стоит заметить, что НК РФ не содержит каких-либо ограничений в части круга лиц, которые вправе уплатить налоги и сборы за налогоплательщиков. Таким образом, возможны различные варианты:

- организация может заплатить налоги и сборы за другую организацию, ИП или физическое лицо;
- индивидуальный предприниматель может перечислить налоги и сборы за другого ИП, организацию или физическое лицо;
- физическое лицо вправе оплатить налоги и сборы за другое физическое лицо, организацию или ИП.

7.3.2. НАЛОГОВЫЕ САНКЦИИ ЗА НЕУПЛАТУ (НЕУДЕРЖАНИЕ, НЕПЕРЕЧИСЛЕНИЕ НАЛОГА)

Ответственность за неуплату (неудержание, неперечисление) налога установлены **ст. 122 и 123 НК РФ (табл. 7.5)**.

7.4.2. ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Исключением является случай, когда налогоплательщик не имеет возможности предоставить проверяющим необходимое помещение. В такой ситуации проверка может производиться по местонахождению налоговой инспекции.

Правила проведения выездной налоговой проверки подробно регулируются **ст. 89 НК РФ**, которая устанавливает следующие важнейшие ограничения в отношении выездных налоговых проверок:

- проверка может охватывать не более чем три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки¹;
- запрещается проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный период (данное ограничение не распространяется на повторные выездные проверки, см. далее);
- в общем случае количество выездных проверок одного налогоплательщика в течение календарного года не должно превышать двух (без учета выездных проверок его филиалов и представительств; данное ограничение также не распространяется на повторные выездные проверки, см. далее);
- выездная проверка не может продолжаться более двух месяцев (при этом указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев по решению вышестоящего налогового органа).

Все вышеуказанные ограничения (кроме длительности проверки) распространяются также на самостоятельные выездные проверки филиалов (представительств) налогоплательщика по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты ими региональных и (или) местных налогов. Предельный срок самостоятельной выездной проверки филиала (представительства) составляет один месяц и не может быть увеличен.

¹ Если налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию, то налоговые органы имеют право провести выездную налоговую проверку в отношении отраженного в такой декларации периода независимо от истечения трехлетнего срока (введено Федеральным законом № 229-ФЗ).

Таблица 7.6

ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ДЕЙСТВИЙ ПО ОФОРМЛЕНИЮ
РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И ПРОВЕДЕНИЮ
ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГА, ПЕНИ И ШТРАФОВ

Действие	Срок	Примечание
Составление акта по результатам проверки	Не позднее 2 месяцев с даты составления справки о результатах выездной проверки. (В течение 10 дней после завершения камеральной проверки.)	Акт составляется, даже если проверкой не обнаружены налоговые правонарушения
Письменные возражения налогоплательщика по акту	В течение одного месяца со дня получения акта проверки	Возражения могут быть сделаны по акту в целом либо по его отдельным положениям. Налогоплательщик вправе приложить копии документов, подтверждающих его позицию
Рассмотрение возражений налогоплательщика	Не более 10 дней начиная с даты истечения последнего срока для представления возражений	Возражения рассматриваются руководителем налогового органа (либо его заместителем) в присутствии должностных лиц организации или их представителей. День и время рассмотрения сообщаются налоговым органом заблаговременно. При неявке налогоплательщика в установленное время возражения рассматриваются в его отсутствие
Решение по проведенной проверке	Сразу по результатам рассмотрения материалов проверки	Решение может быть вынесено: • о привлечении к налоговой ответственности; • об отказе от привлечения к ответственности
Требование на уплату недоимки по налогу, пени и штрафных санкций	В течение 20 дней со дня вступления в силу решения по результатам проверки	Вручение требования производится под расписку, либо требование вместе с решением отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении 6 дней со дня направления письма
Решение о взыскании налога, пени и штрафа	Не позднее двух месяцев после истечения срока, указанного в требовании	Решение о взыскании доводится до налогоплательщика (налогового агента) в течение шести дней после вынесения решения или направляется по почте заказным письмом
Поручение на списание денежных средств со счета налогоплательщика	В течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании	Поручение подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной законодательством Российской Федерации

Банк также может быть оштрафован на **20 000** или **40 000 руб.** (в зависимости от обстоятельств) за непредставление справок по операциям и счетам организации и (или) предпринимателей по мотивированному запросу налоговых органов.

7.5. ПОРЯДОК ОБЖАЛОВАНИЯ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ, ДЕЙСТВИЙ ИЛИ БЕЗДЕЙСТВИЯ ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

Налогоплательщик (налоговый агент) вправе **обжаловать** решение налогового органа:

- в суде (арбитражном суде);
- в вышестоящем налоговом органе.

Исполнение обжалуемых актов (совершение обжалуемых действий) может быть приостановлено судом или вышестоящим налоговым органом.

Судебное обжалование решений налоговых органов производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

С 1 января 2014 г. действует **обязательный досудебный порядок обжалования** любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц¹.

Согласно новой редакции НК РФ ненормативные акты инспекции, а также действия и бездействие ее должностных лиц теперь могут быть обжалованы только в **вышестоящем налоговом органе**. В связи с этим возможность обжалования **вышестоящему должностному лицу** исключена.

Статья 138 НК РФ определяет понятия «**жалоба**» и «**апелляционная жалоба**», которые представляют собой обращение в налоговый орган, если лицо считает, что его права нарушены решением или иным ненормативным актом налогового органа либо действиями (бездействием) его должностных лиц.

Жалоба подается на вступившие в силу ненормативные акты налогового органа (действия или бездействие его должностных лиц), а предметом **апелляционной жалобы** является

¹ Из этого правила есть два исключения. Во-первых, ненормативные акты, принятые по итогам рассмотрения жалоб, в том числе апелляционных, могут быть обжалованы как в вышестоящем органе, так и в суде. А во-вторых, ненормативные акты ФНС России и действия (бездействие) ее должностных лиц могут быть обжалованы сразу в суде (ст. 138 НК РФ).

ЗАДАЧИ

Задача 7.1. Цель: понимать права налоговой регистрации плательщиков

Московская телевизионная компания «ТВ Плюс» открыла в текущем году свои филиалы в Санкт-Петербурге, Новосибирске и Нижнем Новгороде. Также компания приобрела здание в Ростове, которое сдается в аренду под офисы.

1. Определите сроки и место регистрации в налоговых органах филиалов «ТВ Плюс».

2. Определите сроки и место регистрации в налоговых органах здания, приобретенного «ТВ Плюс».

Задача 7.2. Цель: сделать исправления в расчете по налогу на прибыль и понять правила подачи уточненных деклараций (расчетов)

В мае текущего года директор ЗАО «Пончик» уволил своего бухгалтера Антона Баранникова и назначил на его место Ларису Печковскую. Вскоре Лариса обнаружила следующие ошибки в налоговых декларациях ЗАО по налогу на прибыль за прошлый год:

- 1) расходы на рекламу были приняты к вычету в полной сумме — 1 200 000 руб. Однако 50% из них не могли быть отнесены к расходам, учитываемым в целях налогообложения прибыли;
- 2) амортизационные расходы, указанные в расчете по налогу на прибыль за год, были завышены на 500 000 руб.;
- 3) на себестоимость ошибочно были списаны остатки непроданной продукции в сумме 1 400 000 руб.;
- 4) налоговый убыток позапрошлого года в размере 7 250 000 руб. не был учтен при расчете налога на прибыль прошлого года.

Налогооблагаемая прибыль ЗАО «Пончик» прошлого года, согласно представленному расчету, составила 12 000 000 руб. Ставка налога — 20%.

1. Определите влияние вышеуказанных фактов на налогооблагаемую прибыль прошлого года. Рассчитайте новую сумму налога и определите размер недоплаты или переплаты налога в бюджет.

2. Какова процедура подачи исправленных деклараций и какие обстоятельства помогут ЗАО избежать налоговых санкций?

Задача 7.3. Цель: научиться рассчитывать величину пеней за неуплату налогов

ЗАО «Осел Иа» уплачивает НДС и налог на прибыль ежеквартально. Сумма НДС за I квартал текущего года составила 450 000 руб., сумма налога на прибыль за тот же период — 200 000 руб. Сроки уплаты по НДС — тремя равными платежами до 25 апреля, 25 мая, 25 июня включительно, по налогу на прибыль — до 28 апреля включительно. Фактическая уплата налогов была произведена 12 июля текущего года.

Рассчитайте пени за просрочку уплаты налогов.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные) — 12% в первом полугодии текущего года и 16% — во втором.

Задача 7.4. Цель: рассчитать суммы налога, пени и штрафов к взысканию по результатам налоговой проверки

В январе текущего года налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку ЗАО «Винни-Пятачок» по НДС за прошлый год. ЗАО уплачивал НДС ежеквартально по ставке 18%. 5 февраля текущего года налоговый инспектор вручил директору ЗАО «Винни-Пятачок» требование об уплате налога, пени и штрафов.

Налоговый инспектор обнаружил следующие нарушения требований НК РФ:

1) «входящий» НДС в сумме 90 000 руб. по непроектным расходам был предъявлен к вычету по декларации за третий квартал прошлого года;

2) «входящий» НДС по материалам, счета-фактуры на которые были получены во втором квартале прошлого года, был принят к вычету в первом квартале прошлого года. Сумма НДС — 200 000 руб.

1. Определите сумму НДС, указанную в требовании налогового органа, проводившего проверку.

2. Определите сумму штрафов, указанную в требовании (пени не считать).

3. Объясните порядок взыскания налоговыми органами указанных сумм.

Задача 7.5. *Цель: рассчитать санкции за несвоевременную подачу налоговых деклараций*

ЗАО «Торговый дом Кота Базилио» уплачивает НДС и налог на прибыль и представляет отчетность по этим налогам ежеквартально.

ЗАО представило расчет по налогу на прибыль за первый квартал текущего года 5 мая (срок подачи расчета — 28 апреля). Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате, составила 600 000 руб.

Декларация по НДС за I квартал была представлена 26 октября (срок представления — 20 апреля). Сумма НДС к уплате составила 1 000 000 руб.

Рассчитайте размер налоговых санкций за несвоевременное представление указанных деклараций.

Задача 7.6. *Цель: рассчитать санкции за несвоевременную подачу налоговых деклараций*

10 октября 2019 г. к консультанту по налогам обратился г-н Борис Карлсон — руководитель фирмы «Пропеллер». Причиной обращения послужила выездная налоговая проверка головного офиса фирмы «Пропеллер» в Москве и ее филиала в Казани. В ходе встречи г-н Карлсон сообщил вам следующее:

- 1) выездная налоговая проверка головного офиса фирмы началась 10 мая 2019 г. и продолжается до сих пор;
- 2) проверка филиала фирмы началась 1 сентября 2019 г. и продолжается до сих пор;
- 3) предметом проверки является налог на прибыль, НДС и НДФЛ за 2017 и 2018 гг.;
- 4) НДС за первый квартал 2018 г. уже проверялся в 2018 г.;
- 5) проверяющие требуют предоставления документов не только за 2017 и 2018 гг., но и за 2015 и 2016 гг.

1. Перечислите ограничения, вводимые НК РФ в отношении выездных налоговых проверок.

2. Рассмотрите вышеуказанную ситуацию с учетом приведенных в п. 1 ограничений.

Задана 7.7. Цель: усвоить порядок предъявления возражений по акту проверки, а также порядок обжалования результатов проверки

Налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку ЗАО «Пончик» и составила акт проверки.

Акт был вручен директору ЗАО Роме Пончикову, который категорически не согласен с выводами налоговой инспекции и обратился к консультанту по налогам за помощью.

1. Объясните Роме, куда и в какие сроки он должен представить свои возражения по акту.

2. Объясните Роме, что он имеет право сделать в случае, если его возражения будут проигнорированы и решение по результатам проверки будет принято без их учета (укажите все возможности для судебного и несудебного обжалования, а также сроки представления жалоб).

3. Объясните Роме, в какие сроки будут рассмотрены его жалобы и сможет ли он избежать взыскания налогов, пеней и штрафов на период рассмотрения этих жалоб.

Задача 7.8. Цель: рассчитать сумму возврата налога, штрафа и пени

Налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку ЗАО «Пончик» и 10 мая текущего года взыскала с ЗАО 130 000 руб. путем поручения о безусловном взыскании налога, пени и штрафа.

ЗАО оспорило решение налоговой инспекции в суде и выиграло дело. 5 августа налоговая инспекция произвела возврат налога, пени и штрафа.

Определите сумму процентов к получению ЗАО «Пончик» из бюджета, исходя из того, что у ЗАО «Пончик» не было никаких недоимок по налогам за указанный период.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные) — 12% в первом полугодии текущего года и 10% — во втором.

ГЛАВА 8

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И ОПТИМИЗАЦИЯ. ОФШОРНЫЙ БИЗНЕС

Основные цели этой главы

1. Объяснить вам разницу между оптимизацией налогообложения и уклонением от уплаты налога.
2. Научить вас составлять правильную учетную политику в целях налогообложения.
3. Дать вам представление о некоторых схемах оптимизации налогообложения.
4. Ознакомить вас с принципами ведения офшорного бизнеса.

8.1. СУЩНОСТЬ И ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ

8.1.1. ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Под налоговой **оптимизацией** понимается деятельность налогоплательщика, направленная на снижение налогов. В отличие от уклонения от уплаты налогов налоговая оптимизация основана на легальных возможностях налогового законодательства.

Пример 8.1. Налоговая оптимизация

Рома Пончиков хочет внести свой старый ноутбук и принтер в качестве благотворительного взноса в благотворительную организацию. Однако социальный вычет на благотворительность распространяется исключительно на взносы, сделанные в денежной форме.

Роме можно посоветовать заключить с организацией договор купли-продажи оргтехники и сразу же оформить перечисление полученных от продажи денег в кассу этой же организации в виде благотворительного взноса. Это позволит Роме на законных основаниях получить социальный вычет и уменьшить свои обязательства по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ).

Пример 8.2. Уклонение от налогов

Рома Пончиков (налоговый резидент Российской Федерации) устроился на работу в российское представительство английской фирмы, где ему предложили следующую схему выплаты зарплаты: 50% от вознаграждения будут выплачиваться в России из кассы представительства, 50% будут перечисляться головной английской фирмой на счет Ромы, открытый в одном из английских банков.

Поскольку зарплата получена в связи с деятельностью в России и Рома является налоговым резидентом Российской Федерации, все 100% полученных сумм подлежат обложению НДФЛ. Однако если налог с сумм, уплаченных в России, будет удерживаться представительством, то налог с доходов, полученных в Великобритании, должен быть уплачен непосредственно Ромой по данным его годовой декларации по НДФЛ.

Если Рома примет решение не декларировать доходы, полученные в Великобритании, и не платить с них налог, налицо уклонение от налогообложения.

Итак, **уклонение** от уплаты налогов является **нелегальным способом** уменьшения налоговых обязательств и наказывается мерами не только налоговой, но и (в ряде случаев) уголовной ответственности.

Примерами **уклонения** от уплаты налогов являются:

- сокрытие (неоприходование) выручки и доходов;
- осуществление деятельности организации без регистрации;
- заключение фиктивных договоров на выполнение работ, оказание услуг и т. д.

8.1.2. МЕТОДЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ¹

Налоговая оптимизация может производиться разными методами. Причем необходимо учитывать, речь идет о вновь создающейся или об уже функционирующей организации.

На этапе создания организации необходимо выбрать:

- **оптимальное место регистрации организации** (т. е. оптимальную налоговую юрисдикцию). При возможности лучше регистрировать организацию на территории с минимальным налоговым бременем (офшор). Однако офшорный бизнес имеет свою специфику и подходит далеко не всем (например, Роме Пончикову бессмысленно

¹ С 19 августа 2017 года в НК РФ введена новая статья 54.1, которая может затруднить либо элиминировать привычные схемы налоговой оптимизации. Подробнее — см. п. 8.3.6.

регистрировать на Каймановых островах свою фирму по продаже пончиков, если только он не предполагает продавать пончики самим островитянам);

- **оптимальный режим налогообложения** (например, Рома Пончиков может продавать свои пончики как предприниматель без образования юридического лица, как обычная компания или как компания, переведенная на упрощенную систему налогообложения. В каждом из указанных случаев налоговая нагрузка будет различной);
- **оптимальный вид договоров с контрагентами** (например, Рома или ЗАО «Пончик» могут продавать пончики по договору купли-продажи или же по договору комиссии. Налоговые последствия будут разными в зависимости от вида договора).

На этапе функционирования организации необходимо обратить внимание на выработку **оптимальной учетной политики в целях налогообложения**. Речь идет о выборе:

- метода учета выручки (метод начисления, кассовый метод);
- метода амортизации основных средств и нематериальных активов (линейный, нелинейный);
- метода списания товарно-материальных затрат (ФИФО, по средней стоимости);
- состава и метода распределения прямых затрат и т. д.

8.2. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

8.2.1. ТРУДНОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ПРАВИЛЬНОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Приказ об учетной политике — эффективный способ для любой компании уменьшить платежи по налогам, причем совершенно легально. Руководителю компании необходимо понимать, что бухгалтер часто выбирает учетную политику в том или ином вопросе, исходя из минимизации своих собственных трудозатрат, а не из ее эффективности для компании.

Несмотря на то что большинство организаций имеют компьютеризированные учетные системы, их постоянная перенастройка требует от главного бухгалтера и его подчиненных больших затрат времени и сил на освоение ими новых схем и правил. Поэтому зачастую руководителю необходима помощь стороннего специалиста по налогообложению или неза-

висимого внутреннего аудитора, а также он должен проявить определенную решимость и упорство при использовании полученных рекомендаций.

Пример 8.3. *Возможности легальной налоговой экономии*

Текущая учетная политика ЗАО «Винни-Пятачок» предусматривает начисление амортизации основных средств в налоговом учете по линейному методу. ЗАО не использует предоставленное НКРФ право на единовременное списание до 30% (10%) стоимости основных средств, поскольку главный бухгалтер ЗАО привык к тому, что величины налоговой и бухгалтерской амортизации в учете ЗАО одинаковые.

Несмотря на то что для ЗАО более выгодно применение нелинейного метода амортизации и использование права на списание 30% (10%) стоимости, бухгалтер ЗАО может игнорировать эти возможности в силу собственной инертности, нежелания изменять программу налогового учета и брать на себя дополнительную нагрузку.

Руководитель ЗАО может и не подозревать, сколько возможностей для легальной налоговой экономии есть у его фирмы. Эта информация может быть получена путем проведения налогового аудита ЗАО «Винни-Пятачок» специалистами по оптимизации налогообложения.

8.2.2. ВЫБОР МЕТОДА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Если средняя выручка организации без НДС за четыре предыдущие квартала не превысила 1 млн руб., то она может признавать доходы либо **методом начисления**, либо **кассовым методом** (подробнее см. п. 2.2.1).

Основное преимущество **кассового метода** перед методом начисления состоит в том, что доходы и расходы включаются в налогооблагаемую базу только **по мере их оплаты**.

Пример 8.4. *Сравнение кассового метода и метода начисления*

В текущем отчетном периоде ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило покупателям мед на сумму 100 руб. (цифры условные). В оплату отгруженного меда от покупателей поступило 50 руб. НДС игнорируется.

Расходы ЗАО в отчетном периоде составили 80 руб., из них только 60 руб. оплачено.

Налогооблагаемая прибыль ЗАО в отчетном периоде составит:
по кассовому методу — минус 10 руб. (убыток) (50 руб. — 60 руб.);
по методу начисления — 20 руб. (100 руб. — 80 руб.).

14. Уплата ежемесячных авансовых платежей осуществляется в размере 1/3 квартального авансового платежа (основание: п. 2 ст. 286 НК РФ).

15. Предусматривается возможность внесения уточнений и дополнений в учетную политику организации на 200X год в связи с изменениями налогового законодательства либо осуществлением хозяйственных операций, отражение которых в налоговом учете предусмотрено несколькими методами, право выбора которых законодательством предоставлено организации, а также по иным причинам.

16. Ответственность за организацию ведения налогового учета на предприятии возлагается на _____
(Ф. И. О., должность).

Руководитель _____ (_____)

Главный бухгалтер _____ (_____)

8.3. НЕКОТОРЫЕ СПОСОБЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

8.3.1. РЕАЛИЗАЦИЯ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ) ЧЕРЕЗ ОРГАНИЗАЦИЮ, ПРИМЕНЯЮЩУЮ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Суть данного способа покажем на примере.

Пример 8.11. Использование организации, применяющей упрощенную систему налогообложения

Директор фирмы по производству пончиков ЗАО «Пончик» Вова Пончиков учредил новую фирму — ЗАО «Плюшка». Доля Вовы в уставном капитале ЗАО «Плюшка» составляет 100%. ЗАО «Плюшка» применяет упрощенную систему налогообложения и не платит налог на прибыль, НДС и ряд других налогов (подробнее см. п. 6.3.1).

До создания новой фирмы реализация пончиков производилась ЗАО «Пончик» непосредственно покупателям по цене 11 руб. 80 коп. (в том числе НДС — 1 руб. 80 коп.) за 1 упаковку.

Теперь все пончики сначала продаются ЗАО «Плюшка» по цене 5 руб. 90 коп. (в том числе НДС — 90 коп.) за 1 упаковку, которое затем перепродает их конечным покупателям по цене 11 руб. 80 коп. за 1 упаковку, но уже без НДС.

Себестоимость одной упаковки без НДС составляет 4 руб.

Рассчитаем налоговые обязательства компаний по каждому варианту.

	Старая схема ЗАО «Пончик»	Новая схема	
		ЗАО «Пончик»	ЗАО «Плюшка»
Выручка	11,8	5,9	11,8
НДС	(1,8)	(0,9)	—
Выручка без НДС	10	5	11,8
Затраты	(4)	(4)	(5,9)
Прибыль	6	1	(5,9)
Налог на прибыль	1,2	0,2	—
Единый налог:			
ставка 6% с выручки	—	—	0,71
ставка 15% с прибыли	—	—	1,02
Таким образом, в зависимости от выбранной ставки единого налога и от порядка расчета единого налога налог на прибыль снижается с 1 руб. 20 коп. до 91 коп. (0,20 + 0,71) или до 1 руб. 22 коп. (0,20 + 1,02). Величина НДС с реализации снижается в два раза.			

Ставка единого налога 6% с доходов выгодна, если расходы организации составляют менее 60% от доходов. В противном случае целесообразно платить налог по ставке 15% с разницы между доходами и расходами.

Независимо от выбранного варианта расчета единого налога данная схема выгодна, так как позволяет уменьшить налог на прибыль и, кроме того, уменьшить сумму НДС, уплачиваемую в бюджет.

Налоговый риск данной схемы связан с тем, что компании могут быть признаны судом взаимозависимыми. В этом случае налоговые органы могут оспорить соответствие цены реализации первой компании в цепочке рыночным ценам (см. **раздел 1.4**).

8.3.2. ПЕРЕНЕСЕНИЕ ПРИБЫЛИ В ОРГАНИЗАЦИЮ, ПРИМЕНЯЮЩУЮ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ЧЕРЕЗ ДОГОВОРЫ НА ОКАЗАНИЕ УСЛУГ

Суть данной схемы покажем на **примере 8.12**.

Пример 8.12. Перенесение прибыли в низконалоговую компанию

Выручка ЗАО «Пончик» (без НДС) в текущем отчетном периоде составляет 1 млн руб. Расходы (без НДС) составляют 600 тыс. руб.

Заключение

Практика уплаты налога по совокупности деятельности нескольких организаций отдельных юридических лиц нова для РФ.

Насколько успешен будет предложенный подход, покажет время. Можно предположить, что в случае успешной реализации нововведения предусмотренные настоящим законом требования к консолидированным группам будут снижены, и возможность уплаты налога на прибыль по суммарным результатам работы будет доступна более широкому кругу налогоплательщиков.

8.3.5. КРИТЕРИИ ОТБОРА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ НА ПРОВЕДЕНИЕ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

10 мая 2012 г. Федеральная налоговая служба выпустила Приказ № ММВ-7-2/297@ «О внесении изменений в Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 “Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок”».

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок широко применяется на практике, а именно: большинство налогоплательщиков включается в планы проверок по результатам оценки налоговых рисков с использованием Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

Вот эти критерии.

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (вид экономической деятельности).

Налоговая нагрузка рассчитывается как отношение суммы уплаченных налогов к выручке организации. Информация о налоговой нагрузке по видам экономической деятельности в процентах на период с 2006 по 2011 г. содержится в приложении № 2 к упомянутому приказу.

2. Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение 2 и более календарных лет.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Информация о показателях рентабельности за год размещается на интернет-сайте ФНС России до 5 мая года, следующего за отчетным.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

В приложении к Приказу приводится описание различных способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, например: использование фирм-«однодневок», применение схем получения необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества, схем получения необоснованной налоговой выгоды при производстве алкогольной и спиртосодержащей продукции и др.

8.3.6. НОВАЯ СТАТЬЯ 54.1 НК РФ, НАПРАВЛЕННАЯ ПРОТИВ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГА

Статья 54.1 НК РФ, была введена в налоговое законодательство начиная с **19 августа 2017 года**. Эта статья позволяет налоговым органам в определенных случаях увеличивать налог путем аннулирования расходов (или вычетов) налогоплательщика.

Ключевое содержание статьи: 2 обязательных момента, которые должны быть соблюдены (причем оба одновременно), чтобы налоговые последствия сделки не была аннулированы:

Момент 1. Во-первых, сделка должна быть **экономически целесообразна** для налогоплательщика.

Пример 8.14. Экономическая целесообразность сделки

*Компания А с налогооблагаемой прибылью 100 руб. (условно) присоединяет к себе компанию Б с налоговым убытком в 40 руб. (условно). В результате слияния прибыль компании А падает до 60 руб. Если налоговым органом будет доказано, что данная сделка была **экономически нецелесообразна** для компании А, а преследовала цель понижения налога, то будет восстановлена первоначальная сумма прибыли — 100 руб.*

Момент 2. Сделка должна быть **исполнена лицом, указанным в договоре**.

Пример 8.15. *Исполнение сделки лицом, указанным в договоре*

Компания А заключает договор с компанией Б на оказание каких-то услуг. Сумма договора 50 руб. (условно). Если налоговые органы докажут, что компания Б не исполнила обязательства по данной сделке (например, не обладала необходимым штатом сотрудников, что характерно для «фирм-однодневок»), то расход для компании А будет аннулирован и ее прибыль будет увеличена на 50 руб.

Если существует несколько вариантов исполнения сделок, налогоплательщик может выбрать наиболее выгодный с точки зрения налогов вариант. Но он **должен быть экономически целесообразным** для налогоплательщика и не преследовать основную цель в виде ухода от налога.

Налоговый орган не вправе настаивать на том, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственных операций. **Бремя** доказывания экономической нецелесообразности сделок и несовершения сделок лицами, указанными в договоре, **лежит на налоговых органах**.

В **статье 54.1 НК РФ** также есть пункт, **запрещающий уменьшать налог в случае искажения отчетности**.

Данный пункт следует применять в случае **умышленных** действий налогоплательщика, при **сознательном** искажении отчетности, при **манипулировании** статусом налогоплательщика и т. д. К обычным ошибкам налогоплательщиков данный пункт не применяется.

Статья 54.1 применяется в отношении деклараций, **поданных после дня вступления ее в силу (т. е. после 19 августа 2017 года)**.

**8.3.7. СЛЕДСТВЕННЫЙ КОМИТЕТ И ФНС
УСИЛИВАЮТ СОТРУДНИЧЕСТВО В БОРЬБЕ
С НАЛОГОВЫМИ СХЕМАМИ**

С целью установления умысла налогоплательщика ведущего к неуплате налогов (сборов) и формированию доказательственной базы Следственный комитет России и Федеральная налоговая служба разработали методические рекомендации, изложенные в **Письме ФНС от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@**.

Появление этого письма в открытом доступе неслучайно. Документ закрепляет тенденцию на ужесточение ответственности для бизнеса за незаконный уход от налогов, усиление совместной работы налоговых и следственных органов. Основное назначение письма — содействие качественному сбору доказательств и, как следствие этого, расширение уголовного наказания для предпринимателей.

Пункты 1–3 упомянутого письма говорят о существующей тенденции сближения налогового правонарушения и уголовного преступления в виде уклонения от уплаты налогов. В частности, в письме говорится:

«Обстоятельства, свидетельствующие об умысле налогоплательщика на неуплату налогов (сборов) являются общими как для налогового, так и для следственного органа».

Налоговым и следственным органам предлагается действовать более слаженно, дополняя друг друга. Также налоговым органам рекомендуется, при принятии решений по результатам налоговых проверок, предварительно знакомить сотрудников следственных органов с материалами проверок и с учетом рекомендаций сотрудников следственных органов квалифицировать действия налогоплательщиков по неуплате налога по **п. 3 ст. 122 НК РФ как умышленные**.

Можно ожидать, что с момента выхода упомянутого письма понятие **«умысел»**, которое всегда было более характерным для уголовного права, будет активно использоваться применительно к результатам налоговых проверок.

Примером умышленного совершения налогового правонарушения, влекущего применение налоговой ответственности в виде **штрафа 40%** от неуплаченных сумм, предусмотренную **п. 3 ст. 122 НК РФ**, является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц¹.

Налоговым органам в ходе проведения контрольных мероприятий рекомендуется тщательно исследовать вопрос о наличии умысла в действиях должностного лица проверяемой организации, и при его наличии отражать эту информацию в

¹ Например, в случае перевода денег фирмам-однодневкам, можно прогнозировать автоматическое установление наличия умысла в действиях налогоплательщика и, как следствие этого, сумму штрафа за неуплату налога не в 20%, а в 40% от доначисленных сумм.

На практике уже наблюдается существенный рост количества уголовных дел, связанных с неуплатой налогов, — причем такие дела квалифицируются не только по **ст. 199 УК** (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации), но и по гораздо более жесткой — **ст. 159 УК** (мошенничество).

Методические рекомендации ФНС и СК РФ являются дополнительным ориентиром и мотиватором для налоговых и правоохранительных органов в проведении более тщательных проверок, а также в выявлении и привлечении виновных к ответственности.

8.3.8. БОРЬБА ФНС РФ СО СХЕМАМИ ПО ДРОБЛЕНИЮ БИЗНЕСА

11 августа 2017 года ФНС РФ выпустило **Письмо № СА-4-7/15895@**. Оно посвящено обзору судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц.

Актуальность этих писем для российских предпринимателей связана с тем, что дробление бизнеса с целью налоговой экономии — это второй по популярности способ налоговой оптимизации после оптимизации с помощью фирм-«однодневок».

Злободневность темы подтверждает также и Следственный комитет России в своем совместном с ФНС РФ **письме № ЕД-4-2/13650@ от 13 июля 2017 года** (подробнее — см. **раздел 8.3.7** настоящей книги).

В **пункте 13** вышеуказанного письма дробление описано как схема уклонения от уплаты налогов:

«Для того чтобы минимизировать налоговую нагрузку, многие налогоплательщики свою деятельность, имеющую определенные ограничения, препятствующие переходу на упрощенную систему налогообложения, делят на ряд более мелких, подпадающих под упрощенную систему налогообложения (далее — УСН) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности (далее — ЕНВД).

2. Если схемы дробления бизнеса используются исключительно для уменьшения налогов, то целесообразно или отказаться от этих схем и/или поменять способы ведения бизнеса или быть готовым к высоким рискам наказания за уклонение от уплаты налогов.

Если налоговикам удастся выявить и доказать схему дробления бизнеса, а также доказать ваш умысел, то это грозит доначислением недоимок, пеней, штрафов в размере **40%** от неуплаченной суммы налогов (**ст. 122 НК РФ**). Кроме того, на руководителя и учредителей может быть заведено уголовное дело по **ст. 199 УК РФ** — уклонение от уплаты налогов.

8.4. ОФШОРНЫЙ БИЗНЕС

8.4.1. ЧТО ТАКОЕ ОФШОР И ЗАЧЕМ ЕГО РЕГИСТРИРОВАТЬ?

Офшорная зона — это независимое государство или территория другого государства (например, колония) с некоторой степенью автономии, законодательство которой предоставляет юридическому лицу значительные налоговые льготы. Такие льготы чаще всего заключаются в полном отсутствии налогообложения при выполнении определенных условий.

В некоторых офшорных зонах налоги взимаются, но по ставкам до 5% от чистой прибыли, т. е. в несколько раз меньше стандартных ставок большинства стран (в Европе налоги на чистую прибыль составляют в основном 25–50%, в США для обыкновенных корпораций 15–39%).

Страна регистрации взимает **плату за регистрацию и фиксированную ежегодную пошлину** (как правило, небольшую). Кроме того, необходимо платить **гонорар местной администрирующей компании** за надлежащее оформление регистрации, предоставление юридического адреса, выполнение обязанностей агента и т. п.

Основной целью создания офшорной компании обычно является структуризация бизнеса для **сокращения налогового бремени** основной компании: суммарные расходы по поддержанию офшорной компании во много раз меньше, чем суммы, которые они экономят на налогах.

Схемы снижения налогов в офшорном бизнесе могут быть самыми разнообразными. Простейший вариант использования

офшорной компании в торговых операциях состоит в том, что через нее совершаются (заключаются) сделки по импорту или экспорту. Регулируя контрактную цену, владелец компании тем самым регулирует и сумму уплачиваемых налогов и пошлин. Этот механизм называется **трансфертным ценообразованием (transfer pricing)**.

Пример 8.16. Трансфертное ценообразование

ЗАО «Пончик» создало и запатентовало уникальный рецепт низкокалорийных пончиков и сразу вышло на французский рынок со своей продукцией.

В прошлом отчетном периоде ЗАО «Пончик» получило 100 000 евро выручки от покупателей во Франции. Себестоимость продукции составила 20 000 евро.

В текущем отчетном периоде директор ЗАО «Пончик» зарегистрировал офшорную компанию «Донат Лимитед» в зоне, свободной от налогообложения. Теперь все пончики, предназначенные для экспорта во Францию, сначала продаются компании «Донат Лимитед» за 30 000 евро, которая затем перепродает их конечным покупателям за 100 000 евро.

Налоговые последствия по старой и новой схемам представлены ниже, евро.

	Старая схема ЗАО «Пончик»	Новая схема ЗАО «Пончик»	Фирма «Донат Лимитед»
Выручка	100 000	30 000	100 000
Себестоимость	(20 000)	(20 000)	(30 000)
Прибыль	80 000	10 000	70 000
Налог на прибыль	16 000	2000	—

Таким образом, налог на прибыль снижается в 8 раз.

Низконалоговая компания может использоваться в качестве **холдинга**. Так, для России классической юрисдикцией для создания холдинга является **Кипр** в силу, во-первых, выгодного налогового соглашения с Россией, предполагающего низкий налог на дивиденды у источника в России при выплатах на Кипре, и, во-вторых, низкой ставки налога на самом Кипре.

Пример 8.17. Уменьшение налога на дивиденды

Кипрская компания зарегистрировала дочернее предприятие в Российской Федерации с уставным капиталом, превышающим 100 000 долл. США.

Российская компания выплачивает материнской компании дивиденды, которые облагаются налогом на прибыль по специальной ставке 5%, предусмотренной соглашением об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и Кипром.

Обычная ставка налога на дивиденды, выплачиваемые иностранному юридическому лицу, составляет 15%.

Часто офшорные компании используются для владения авторскими правами, торговыми марками, патентами и другой интеллектуальной собственностью. При этом лицензионные выплаты (роялти), идущие из страны основной деятельности транснациональной корпорации, накапливаются в офшорной зоне в низконалоговом (или безналоговом) режиме.

Офшорная компания может использоваться в качестве финансовой, выдавая кредиты (как правило, связанным с ней компаниям) и получая их обратно с процентами.

Поскольку офшорные зоны обычно **не имеют** соглашений об избежании двойного налогообложения, часто в схемах с выплатой роялти и процентов в качестве промежуточного элемента используются неофшорные компании из стран, которые такие соглашения имеют (например, Нидерланды).

Для безналогового накопления страховых выплат используются **офшорные страховые компании**. Обычно это так называемые кэптивны компании, т. е. компании, страхующие риски только своих учредителей. Классическая юрисдикция для их регистрации — Бермудские острова.

Для привлечения средств и их инвестирования на международных рынках используются **офшорные инвестиционные фонды**. Крупные международные банковские структуры создают дочерние офшорные банки и таким образом ведут часть своего бизнеса в безналоговом режиме.

Ну и, конечно, возможны всякого рода составные схемы с участием как офшорных, так и неофшорных компаний различного типа в зависимости от конкретной специфики данного бизнеса.

Офшорные компании также широко используются для **хранения личных сбережений**. Это позволяет гражданам стран с нестабильной экономикой держать средства в надежных зарубежных банках.

Страна с офшорным законодательством заинтересована в привлечении международного бизнеса, так как каждая офшор-

тах в американских банках и об их распорядителях становится известной IRS **автоматически**.

В любом случае банк работает непосредственно с **распорядителями счета**, причем они не обязаны быть директорами компании — владельца счета. Образцы подписей всех распорядителей находятся в банке и заверены советом директоров компании и ее секретарем. Распорядители счета сами договариваются о мерах безопасности, например управлять счетом по факсу, телефону, телексу или только по почте, какую систему паролей использовать и т. д.

Таким образом, владелец фирмы может организовать для себя **эксклюзивный доступ к счету** и также от имени фирмы (по доверенности или как директор) подписывать соглашения и вести переговоры. Необходимость посещать лично страну регистрации, таким образом, отсутствует; то же относится и к стране, где компания имеет счет.

Если деятельность компании несложная — нет необходимости иметь настоящий офис с постоянным штатом и другие дорогостоящие атрибуты крупной компании, все расходы ограничатся следующими статьями: от 1 до 2000 долл. США потребуются на первоначальное оформление компании и до 1000 долл. США ежегодно в дальнейшем (исключение составляют лишь дорогие юрисдикции, например Лихтенштейн, Люксембург и некоторые др.).

Одно из условий предоставления налоговых льгот — это обычно **отсутствие дохода на территории страны регистрации**. Это означает, что продажа товаров, оказание услуг, принятие заказов на различные работы, получение финансовых средств на управление, предложение ценных бумаг, предоставление займов и т. д. должны производиться за пределами страны регистрации. В то же время закупка товаров, размещение заказов, содержание офиса и другая деятельность, приносящая доход гражданам и компаниям данной страны, разрешена и приветствуется.

При работе на территории другой страны, например США или России, компания может подпадать под действие законов этой страны, в том числе налогового законодательства. Законы страны регистрации не освобождают компанию от зарубежных налогов, поэтому следует избегать таких ситуаций. Обычно эти проблемы возникают только при работе через постоянное представительство.

8.4.3. ОФШОРНАЯ ГЕОГРАФИЯ

Вопрос о том, какая же офшорная зона самая лучшая, не имеет однозначного ответа. Все зависит от того, как планируется использовать зарегистрированную в этой зоне компанию.

Дело в том, что офшорные зоны довольно разнообразны по административным условиям работы компаний, требованиям к отчетности, налоговым ставкам и т. д. Поэтому страна регистрации выбирается под конкретный вид деятельности, конкретную схему, а иногда даже под конкретную сделку.

Наиболее важные критерии при выборе юрисдикции — это, с одной стороны, **дешевизна и простота регистрации**, стоимость поддержания деятельности компании, а с другой — **имидж страны регистрации**.

Эти критерии находятся между собой в непримиримом противоречии — как правило, затраты на компанию минимальны в явно офшорных, т. е. наименее престижных, юрисдикциях.

Чтобы внести некоторую ясность в этот непростой вопрос, рассмотрим некоторые основные офшорные юрисдикции. С некоторой (немалой) долей условности их можно разделить на несколько больших групп по географическому признаку.

Первая группа — страны **Карибского бассейна: Невис, Британские Виргинские острова, Сент-Винсент и Гренадины и др.**¹ Во всех этих странах либо вообще не действует система налогообложения, либо налоги не взимаются с офшорных компаний. Вместо этого взимается фиксированный сбор в размере 100—300 долл. США в год. Нет никаких требований в отношении финансовой отчетности и аудита. Сведения о директорах и акционерах компании не сообщаются властям страны регистрации, что обеспечивает полную конфиденциальность.

В силу дешевизны поддержания деятельности карибских компаний их удобно использовать либо как «кошелек», либо в простых торговых сделках. Основной недостаток таких компаний — в их явно офшорном характере, который очевиден и для деловых партнеров, и для налоговых органов. Вместе с тем это вполне удобный инструмент для не очень крупного внешнеторгового бизнеса.

Вторая группа — **остров Мэн, острова Гернси и Джерси**¹ (на севере Европы), в которых офшорные компании налоги не

¹ Необходимо учитывать изменения локального законодательства. Подробнее — см. раздел 8.4.8 данной книги.

8.4.5. КАК ВЫБИРАТЬ МЕСТОПОЛОЖЕНИЕ ОФШОРА

Конечно, можно попробовать разработать для себя схему налогового планирования самостоятельно (или поручить это своему бухгалтеру). Действительно, существуют тривиальные схемы, такие как использование офшорной компании для трансфертного ценообразования при экспорте или импорте, не требующие специальной «разработки».

Однако в более сложных случаях (холдинг, выплата роялти, финансирование) необходимо обратиться за консультацией к специалисту. Дело в том, что при составлении сложной схемы приходится учитывать множество различных параметров и, даже изучив большой объем информации по тому или иному вопросу, все равно можно упустить из виду что-то важное.

Пример 8.19. Выбор офшорной компании

Российский олигарх Вася Ломов ломает голову над местом регистрации зарубежного холдинга, который создается для покупки акций российских предприятий с целью дальнейшего получения дивидендов.

Для расчета связанных с холдингом налоговых выплат Ломову следует учесть как минимум следующие параметры:

- 1) ставку налога у источника на дивиденды в России;*
- 2) наличие налогового соглашения между Россией и страной регистрации холдинга и предусмотренные этим соглашением ставки налога у источника на дивиденды;*
- 3) режим налогообложения получаемых дивидендов в стране местонахождения холдинга (ставка налога, наличие льгот);*
- 4) величину пакетов акций российских предприятий (в абсолютном и процентном выражении), принадлежащих холдингу. От нее может зависеть возможность применения как льгот по договору об избежании двойного налогообложения, так и льгот для холдингов по внутреннему законодательству данной страны;*
- 5) местонахождение акционеров самого холдинга, от которого могут зависеть налоги, связанные с распределением дивидендов самой холдинговой компанией;*
- 6) ставку налога у источника в стране местонахождения холдинга;*
- 7) наличие налогового соглашения между страной местонахождения акционеров и страной регистрации холдинга и предусмотренные этим соглашением ставки налога на дивиденды у источника выплаты;*

8) величину пакетов акций, принадлежащих каждому акционеру холдинга (от этого может зависеть возможность применения льготной ставки по договору). Чтобы выбрать одну из нескольких стран для создания холдинга, нужно сделать расчет налоговых потерь по каждой из них с учетом всех вышеперечисленных параметров. Кроме того, обязательно нужно учесть и другие параметры, такие как престижность юрисдикции, степень защиты активов и т. д.

Очевидно, что неспециалист не решит данную проблему.

8.4.6. КАК ПОСТАВИТЬ ЗАДАЧУ ПО РАЗРАБОТКЕ ОФШОРНОЙ СХЕМЫ ПЕРЕД КОНСУЛЬТАНТАМИ

Правило 1: надо быть максимально конкретным

В ответ на вопрос о том, где лучше всего зарегистрировать холдинг, можно получить объемистый труд с обзором двух десятков холдинговых юрисдикций и подробным описанием их преимуществ и недостатков, а также внушительный счет за его составление. Более конкретно ответить на такой вопрос невозможно.

Вот пример правильной постановки вопроса. Имеется пакет акций российского предприятия стоимостью X , составляющий $Y\%$ капитала предприятия. Предполагается распределение дивидендов в размере Z в год. Конечный получатель дивидендов — компании из стран A и B (владеют X и $Y\%$ акций холдинга соответственно). В какой стране следует зарегистрировать холдинг, чтобы величина ежегодных суммарных налоговых потерь в сумме с ценой поддержания компании-холдинга была минимальной?

Если исходные параметры заранее неизвестны или могут меняться в установленных пределах (например, размеры пакетов акций), следует хотя бы указать эти пределы.

Можно двигаться поэтапно, т. е. сначала получить алгоритмы решений задачи в более общей постановке (например, не задаваясь определенными размерами пакета акций), а затем уже выбирать из базовых вариантов с учетом остальных параметров.

Правило 2: надо определить приоритеты

Не стоит пытаться вложить в одну схему слишком много условий. Например, сочетание минимальных налоговых потерь и максимально положительного имиджа юрисдикции делает задачу заведомо неразрешимой.

Как будет происходить обмен информацией?

Налоговые органы стран будут в автоматическом режиме обмениваться информацией — ежегодно, по установленному стандарту. Единый стандарт обмена информацией (Common Reporting Standard, CRS) предполагает, что финансовые институты (банки, страховые компании, брокеры, депозитарии, управляющие компании) предоставляют информацию о финансовых счетах резидентов налоговому органу своей страны, а налоговые органы на двусторонней основе обмениваются этой информацией.

К сентябрю 2018 года впервые в ФНС должна была быть предоставлена информация о финансовых счетах российских физлиц — налоговых резидентов, а также компаний и структур без образования юридического лица, бенефициарами которых являются россияне. В свою очередь российские банки, и другие финансовые институты через ФНС обязаны передавать информацию о налоговом резидентстве клиентов зарубежным налоговикам.

Какая информация подлежит обмену?

Обмену подлежит информация о «финансовых счетах», таких как банковские счета и вклады, вложения в ценные бумаги, инструменты коллективных инвестиций и т.д. Собираться и передаваться будут имена и адреса владельцев счетов, ИНН, номер счета, собственно финансовая информация (баланс, сумма процентов по вкладу, выплаты по финансовым инструментам, договорам страхования и т. д.).

Чем соглашение грозит российскому бизнесу?

Данное соглашение может повлечь доначисление налогов для российских налоговых резидентов — владельцев контролируемых иностранных компаний (подробнее см. главу 9). Для таких владельцев предоставление информации о владельцах счетов в рамках автоматического обмена будет означать невозможность скрыться за «фасадом» иностранной компании.

Иными словами, автоматический обмен информацией позволяет эффективно в автоматическом режиме проверять информацию о контролируемых иностранных компаниях, пред-

ставленную российскими налогоплательщиками. Имея у себя такую базу данных, налоговые органы смогут сравнить ее с информацией о владении иностранными компаниями, которую предоставили российские резиденты, и выявить расхождения. Это может привести к доначислению налогов с прибыли контролируемых иностранных компаний (подробнее см. главу 9), а также к санкциям за непредставление информации и неуплату налога. Информация о балансе по счету, а главное — о поступлениях на счет, качественно поможет российским налоговым органам в проверке полноты информации, отраженной в декларациях по налогу с прибыли контролируемых иностранных компаний.

Что изменится для обычных граждан?

Ничего, если у гражданина РФ нет иностранных финансовых счетов. ФНС будет обязана передавать иностранным налоговым органам информацию об открытых в российских финансовых организациях счетах налоговых резидентов соответствующих зарубежных стран.

Информация о финансовых счетах российских налоговых резидентов за рубеж в автоматическом режиме передаваться не будет. Исключения возможны только в тех случаях, если такая информация официально запрошена иностранным налоговым органом в рамках проводимых налоговых проверок или расследований налоговых преступлений.

Но подобная информация могла передаваться и раньше в соответствии с международными договорами об избежании двойного налогообложения и Конвенцией об административной помощи в налоговых делах, действующей для России с июля 2015 года¹.

¹ В соответствии с Конвенцией стороны (то есть государства или иные территории) оказывают административную помощь друг другу по налоговым делам. Причем такая помощь может включать и меры, предпринимаемые судебными органами.

Административная помощь, в частности, состоит в:

- а) обмене информацией, проведении одновременных налоговых проверок и участии в налоговых проверках за границей;
- б) помощи по взиманию налогов, включая принятие обеспечительных мер; и
- в) вручении документов.

Если у россиянина есть банковский счет за рубежом, то он обязан уведомлять о нем уже сейчас в соответствии с действующим законодательством (подробнее см. **главу 9**). В этом случае соглашение об обмене информацией по финансовым счетам поможет контролировать выполнение этих требований.

«Раскроются» ли офшоры?

Офшорные финансовые институты уже начали предоставлять информацию о своих клиентах.

К соглашению уже подключились более 80 стран и территорий, включая европейские страны, часть офшоров (в том числе Британские Виргинские острова (BVI), Каймановы острова, остров Мэн, Джерси и Гернси). На сайте ОЭСР говорится, что 101 юрисдикция подтвердила, что также будет обмениваться финансовой информацией.

8.4.8. НЕКОТОРЫЕ ЛЮБОПЫТНЫЕ СОБЫТИЯ 2018 ГОДА

Офшоры Великобритании

В мае 2018 года депутаты Палаты общин британского парламента обязали заморские территории Великобритании, в том числе Британские Виргинские острова и Каймановы острова, раскрывать имена владельцев офшорных счетов.

Информацию о владельцах счетов должны опубликовать до конца 2020 года. Эта мера направлена на борьбу с отмыванием денег и уклонением от уплаты налогов.

В данный момент британские заморские территории освобождаются от действующего в Британии с 2013 года требования раскрывать имена бизнесменов, владеющих активами в их юрисдикции.

Принятая к закону о санкциях поправка не распространяется на острова Мэн, Гернси и Джерси.

Министерству иностранных дел поручили вести работу с заморскими территориями, подталкивать их к раскрытию регистров и регулярно отчитываться перед парламентом о ходе этой работы.

Премьер-министр Виргинских островов Орландо Смит в своем заявлении раскритиковал решение Лондона. По его мнению, оно «уничтожает любое доверие» и ставит под сомнение отношения заморских территорий с Великобританией и конституционные права граждан Британских Виргинских островов.

***Ордера на арест зарубежного имущества
в Великобритании***

Национальное агентство по борьбе с преступностью (NCA) Великобритании намерено использовать Unexplained Wealth Orders (UWO) — ордера на арест зарубежного имущества неустановленного происхождения.

UWO дает возможность властям накладывать арест на какое угодно иностранное имущество в Соединенном Королевстве, пока владелец не устранил неясность его происхождения.

Какой именно пакет документов должен показать хозяин, суд решает каждый раз индивидуально.

Под проверку попали все российские граждане, который получили британские инвесторские визы tier 1. В их число попал, например, бизнесмен Роман Абрамович, которому визу уже не продлили.

***Массовая компания против российских офшорных счетов
на Кипре***

В 2018 году кипрские власти дали старт массовой кампании, направленной против офшорных счетов россиян. Их владельцы, по сути дела, будут вынуждены забрать свои деньги с Кипра.

После визита на остров делегации OFAC (санкционное подразделение Минфина США) кипрские кредитные организации уже стали усиливать контроль над деньгами клиентов из России.

А 1 июня 2018 года местные банки получили документы о закрытии счетов всех офшорных компаний до установления подробностей касательно их бенефициаров. С аналогичной проблемой в конце марта столкнулись клиенты латвийских банков, чьи счета были заморожены.

Пятая Директива Совета Европы

Совет Европы 4 мая 2018 года принял Пятую Директиву по борьбе с «отмыванием денег» (AMLD5).

IV Директива была направлена на борьбу с «отмыванием денег» и финансированием терроризма. Согласно требованиям Четвёртой Директивы, банки, кредитные союзы и другие финансовые учреждения обязаны предпринять надлежащие усилия должной осмотрительности в отношении регистрации своих клиентов.

Также IV Директива призвала все государства-члены к созданию Центральных реестров бенефициарной собственности, чтобы получить точную информацию о владельцах и количестве компаний, действующих в ЕС. В том числе было предложено, чтобы информация из реестра была доступна местным властям и компетентным организациям.

Меры борьбы с «отмыванием денег» в Европейском Союзе усилились после появления в СМИ скандальных «Панамских бумаг» в апреле 2016 года и уже в сентябре 2017 года IV Директива ЕС вступила в силу. Однако Европейский Центральный Банк заявил, что эффективность решений IV Директивы недостаточны так как предусмотренные меры не смогли решить многие проблемы проявления терроризма, которые охватили страны Европы и наблюдались также за пределами ЕС.

Поэтому возникла необходимость принятия Пятой Директивы. Также на необходимости усиления мер борьбы с терроризмом и «отмыванием денег» настаивала Европейская Комиссия, которая объяснила, что финансирование терроризма приобретает новые тенденции. Выражаются они в применении виртуальных валют, операции с которыми особенно восприимчивы к преступным злоупотреблениям по причине не урегулирования данного сегмента в законодательстве ЕС.

AMLD5 включает в себя несколько основных положений, среди которых впервые рассматриваются риски «отмывания денег» путем использования виртуальных валют. Изменения, заложенные в AMLD5 отражают взаимодействие четырех различных органов ЕС:

ГЛАВА 9

АНТИОФШОРНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В РОССИИ. НОВЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К РАСКРЫТИЮ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ РОССИЙСКИХ ГРАЖДАН В ИНОСТРАННЫХ БАНКАХ

Настоящая глава, в основном, посвящена **Федеральному закону «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ (далее — Закон)**, получивший на этапе своей разработки и обсуждения неофициальное название «антиофшорный закон» или «закон о деофшоризации».

Упомянутый Закон по своей сути представляет собой «мини-кодекс» специальных правил в основном кодексе общих налоговых правил.

Положения Закона по всей видимости будут многократно конкретизироваться и изменяться, поэтому читателю необходимо учитывать, что комментарии в настоящей книге, составленные **по состоянию на 1 января 2018 года** могут требовать уточнения на момент их прочтения.

Комментарии к новым требованиям по раскрытию операций по счетам российских граждан в иностранных банках приведены в конце настоящей главы в **пункте 9.8**.

9.1. ОСНОВНАЯ ЦЕЛЬ АНТИОФШОРНОГО ЗАКОНА И ИЛЛЮСТРАЦИЯ ЕГО ДЕЙСТВИЯ

Выражаясь простым языком, основной целью Закона является создания механизма, который позволит обложить российскими налогами прибыль, спрятанную российским гражданином или организацией в офшорной юрисдикции (см. **пример 9.1**).

9.3. КАК ОПРЕДЕЛЯЕТСЯ ПРИБЫЛЬ КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ?

9.3.1. КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В ПРИБЫЛЬ КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ

При определении прибыли контролируемой компании для целей антиофшорного Закона учитываются следующие доходы этой компании (**п. 4, ст. 309.1 НК РФ**):

- 1) дивиденды, полученные этой иностранной компанией;
- 2) доходы, получаемые в результате распределения прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;
- 3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации¹;
- 4) доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности. К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;
- 5) доходы от реализации акций (долей) и (или) уступки прав в иностранной организации, не являющейся юридическим лицом по иностранному праву;
- 6) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (производными финансовыми инструментами);
- 7) доходы от реализации недвижимого имущества;

¹ Эти доходы могут быть отнесены к доходам от активной деятельности в случае, если извлечение прибыли от таких доходов осуществляется на основании специального разрешения (лицензии) и является основной целью деятельности иностранной компании, являющейся банком в соответствии с законодательством иностранного государства.

9.3.2. ДВА МЕТОДА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ

Прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения **по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом¹** такой компании за финансовый год, если:

1) эта финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту;

2) постоянным местонахождением этой контролируемой иностранной компании является иностранное государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения².

При этом прибыль контролируемой иностранной компании рассчитывается **с учетом особенностей, предусмотренных статьей 309.1 НК РФ** (эти особенности объясняются далее в п. 9.3.3).

В остальных случаях, прибыль (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании, определенная **по правилам, установленным главой 25 НК РФ, без учета особенностей, предусмотренных статьей 309.1 НК РФ** (за исключением положений абзаца 3 пункта 2 этой статьи о необходимости подтверждении суммы прибыли контролируемой иностранной компании «иными документами» — выписками с расчетных счетов, первичными документами).

Таким образом, Закон предусматривает два варианта определения прибыли контролируемой иностранной компании:

Первый — в случае, когда компания обязана подавать аудированную финансовую отчетность³, а с государством этой компании имеется соглашение об избежании двойного налогообложения. В этом случае прибыль определяется по данным такой отчетности, составленной в соответствии с личным законом (то есть правом страны регистрации) компании с учетом особенностей, предусмотренных **ст. 309.1 НК РФ**.

Второй — в иных случаях. Тогда прибыль контролируемой иностранной компании будет определяться по общим прави-

¹ «Личный закон» юридического лица — это право страны, где учреждено данное юридическое лицо.

² Абзац 1 пункта 1 ст. 309.1 НК РФ.

³ Согласно поправкам, внесенным Федеральным законом № 32-ФЗ от 15.02.2016 г. необходимо не просто аудиторское заключение, а именно то, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения.

9.4. В КАКИХ СЛУЧАЯХ ПРИБЫЛЬ КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ ОСВОБОЖДАЕТСЯ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ?

В соответствии с **пунктом 7 статьи 25.13 НК РФ**, прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения, если в отношении такой организации выполняется **хотя бы одно** из следующих условий:

1) она является **некоммерческой организацией**¹, которая в соответствии со своим личным законом **не распределяет полученную прибыль** (доход) между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами;

2) она образована в соответствии с законодательством государства — члена **Евразийского экономического союза**²;

3) **эффективная ставка налогообложения доходов** (прибыли) для этой иностранной организации³ **составляет не менее 75 процентов средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций**.

При этом постоянным местонахождением контролируемой иностранной организации должно являться **государство (территория)**, с которым имеется **международный договор РФ по вопросам налогообложения**⁴.

Эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) иностранной организации определяется по следующей формуле (**подп. 1 п. 8 ст. 25.13 НК РФ**):

$$Ст_{эфф} = Н / П$$

¹ Некоммерческий статус иностранной организации (включая организационно-правовую форму и содержание правоспособности) определяется по законодательству страны, в которой она учреждена, и по ее учредительным документам. В зарубежных странах к НКО обычно относятся благотворительные, образовательные, религиозные, правозащитные организации, клубы, профессиональные ассоциации, торговые палаты, бизнес-лиги и т.п.

² К государствам Евразийского экономического союза — ЕАЭС (преемника ЕврАзЭС) помимо России относятся Беларусь, Казахстан и Армения (Киргизия и Украина). Соответственно, на белорусские, казахстанские, армянские и киргизские компании, которыми владеют или которые контролируют резиденты РФ, данный закон не распространяется.

³ Эта ставка определяется по итогам периода, за который в соответствии с личным законом такой организации составляется финансовая отчетность.

⁴ За исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с РФ. Перечень таких стран («черный список») на данный момент отсутствует и подлежит утверждению ФНС России.

условиях риска либо иными аналогичными соглашениями **с правительством соответствующего государства (территории) или с уполномоченными таким правительством институтами** (органами государственной власти, государственными компаниями).

При этом в целях настоящего подпункта доля указанных в настоящем пункте доходов за период, за который в соответствии с личным законом иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 90% в сумме всех доходов такой организации за указанный период.

То есть от налогообложения по правилам антиофшорного Закона освобождается прибыль компаний, участвующих в контрактах концессионного типа с публично-правовыми образованиями (проектах государственно-частного партнерства) в сырьевой и иных сферах. Данная деятельность, для такой иностранной организации также должна быть основной.

9) Десятый вариант получения освобождения иностранной компании от налогообложения возникает в случае, когда она является **оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора** нового морского месторождения углеводородного сырья.

9.5. О ЧЕМ, В КАКОЙ ФОРМЕ И В КАКИЕ СРОКИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ ОБЯЗАНЫ УВЕДОМЛЯТЬ НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ В СВЯЗИ С ПРИНЯТИЕМ АНТИОФШОРНОГО ЗАКОНА?

9.5.1. О ЧЕМ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ ОБЯЗАНЫ УВЕДОМЛЯТЬ НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ?

В соответствии с п. 3.1 ст. 23 НК РФ, **налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган** соответственно по месту нахождения организации, месту жительства физического лица в порядке и сроки, предусмотренные статьей **25.14 НК РФ**:

1) о своем **участии** в иностранных организациях (в случае, если доля такого участия **превышает 10%**);

2) об **учреждении** иностранных структур без образования юридического лица, **а также о контроле над ними или факти-**

зования юридического лица), должностное лицо налогового органа направляет этому налогоплательщику уведомление о контролируемых таким лицом иностранных компаниях для признания такого лица контролирующим.

Лицо, которому было направлено указанное уведомление, вправе оспорить данное уведомление в суде в течение 3 месяцев с даты получения уведомления. При этом указанное лицо уведомляет налоговый орган о таком факте в течение 3 дней с момента подачи в суд соответствующего заявления.

До вступления в законную силу судебного акта, принятого по результатам рассмотрения заявления об оспаривании уведомления, лицо, которому было направлено уведомление, не может быть признано контролирующим лицом иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) для целей НК РФ.

В случае, если лицо не оспорило направленное в его адрес уведомление о контролируемых им иностранных компаниях, такое лицо по истечении 3 месяцев с даты получения указанного уведомления считается признавшим себя контролирующим лицом иностранной компании. При этом на указанное лицо распространяются положения НК РФ в отношении контролируемых лиц.

9.6. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ АНТИОФШОРНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

9.6.1. НАЛОГОВЫЕ ШТРАФЫ И САНКЦИИ ЗА НАРУШЕНИЕ АНТИОФШОРНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Глава 16 НК РФ дополнена новыми **статьями 129.5, 129.6, пунктом 1.1 статьи 126 и пунктом 2.1 статьи 129.1** следующего содержания:

Статья 129.5. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании

*Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком — физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании влечет взимание штрафа в размере **20 процентов от суммы неуплаченного налога** в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы*

и документальным подтверждением порядка прямого участия в этой иностранной организации и косвенного участия в российской организации, распределившей дивиденды, а также государства (территории) налогового резидентства лица).

Особенности исчисления и уплаты налога с доходов в виде дивидендов, удерживаемого налоговым агентом, установленные **статьей 312 НК РФ**, распространяются на исчисление и уплату налога российскими организациями, выплачивающими доход в виде дивидендов, в случае, если фактическим получателем дохода признается физическое лицо — налоговый резидент РФ. При этом применяется налоговая ставка, установленная **пунктом 4 статьи 224 НК РФ (с 1 января 2015 г. — 13%, а не 9% как было ранее)**.

9.8. ТРЕБОВАНИЯ К РАСКРЫТИЮ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ РОССИЙСКИХ ГРАЖДАН В ИНОСТРАННЫХ БАНКАХ

Первый раз россияне получили право на открытие счетов за границей **в 1992 году**. Однако делать это могли лишь те, кто временно проживал за рубежом, а перед возвращением на родину счет нужно было закрыть, а все средства перевести в российский банк. Остальным гражданам Российской Федерации (РФ) для открытия счета за рубежом требовалось получать специальное разрешение Центрального банка РФ (ЦБ РФ).

В 2001 году право иметь счета в зарубежных банках получили все граждане России, независимо от места их нахождения: в РФ или за границей. При этом действовал ряд ограничений, важнейшими из которых были следующие два: во-первых, счета могли быть открыты только в странах, входящих в перечень, утвержденный ЦБ РФ (не офшорные территории), во-вторых, средства на данные счета могли поступать только из российских банков (за некоторыми исключениями).

Например, если гражданин РФ, проживающий за границей менее года и имеющий банковский счет в иностранном банке, напрямую зачислял на него доход от сдачи в аренду своей зарубежной (или российской) недвижимости — это рассматривалось как нарушение валютного законодательства. Среди других примеров нарушений — использование зарубежного счета россиянами для непосредственного зачисления зарплаты, авторского гонорара, процентов по ценным бумагам и ряда других доходов.

Вышеуказанные выплаты **сначала** должны были быть сделаны на валютный счет гражданина РФ **в российском банке** и только **потом** могли быть переведены **на зарубежный банковский счет**, который должен был быть обязательно зарегистрирован в налоговых органах РФ.

В 2014 году российский Закон «О валютном контроле» был изменен и разрешил гражданам РФ напрямую зачислять на свои зарубежные счета новые виды доходов (например, зарплаты, арендные доходы, судебные штрафы и др.). При этом вышеупомянутые доходы **не должны быть связаны с деятельностью гражданина в РФ или с имуществом, расположенным в России.**

Например, если гражданин РФ сдает свою московскую квартиру и получает арендную плату на счет за границей — это остается нарушением Закона «О валютном контроле», в то время как доход от сдачи в аренду иностранной недвижимости, принадлежащей такому гражданину, может быть зачислен непосредственно на его зарубежный счет на законных основаниях. Аналогично, если трудовая деятельность гражданина РФ осуществлялась за границей, то вознаграждение за нее может быть сразу зачислено на иностранный счет, в остальных случаях — нет.

Штрафы за проведение незаконных валютных операций в РФ очень значительны. Они составляют от 75 до 100% от суммы платежа¹.

Негативной новацией 2014 года было ужесточение контроля за средствами российских граждан в иностранных банках. Эти правила начали действовать с **1 января 2015 года** и распространялись на всех граждан России, за исключением лиц, **постоянно проживающих за границей не менее года.**

Правила, действовавшие до 1 января 2018 года

Валютными нерезидентами РФ могли признаваться как российские, так и иностранные граждане.

По общему правилу любой гражданин РФ являлся валютным резидентом.

Несмотря на указанное общее правило, **гражданин РФ мог потерять данный статус и стать валютным нерезидентом** в случае если:

¹ Штрафы не применяются после истечения срока исковой давности, который поданным правонарушениям составляет 2 года.

ГЛАВА 10

АМНИСТИЯ КАПИТАЛА 2018–2019: СРОКИ, ГАРАНТИИ, РИСКИ

10.1. КРАТКАЯ ИСТОРИЯ ВОПРОСА

Декабрь 2017 г. ознаменовался решением Правительства РФ провести **вторую** амнистию капиталов.

Первая амнистия капитала проводилась в период с 1.07.2015 по 30.06.2016 г.

Налогоплательщики могли заявить, что владеют иностранными счетами, иностранными компаниями, а также иным имуществом и активами за рубежом, при этом, в соответствии с законом налогоплательщик освобождался от административной, налоговой и уголовной ответственностей за нарушения, связанные с приобретением этого имущества (включая нарушения валютного законодательства).

Владельцам же иностранных компаний разрешалось ликвидировать свою компанию и без налогов перевести активы на себя в Россию. Самое главное заключалось в том, что государство гарантировало тайну заявленных в специальной декларации сведений и невозможность преследования налогоплательщиков в связи с представленными сведениями.

В 2018 г. Правительством принято решение провести **вторую** амнистию, чтобы дать возможность тем, кто не успел заявиться в первый раз (или тем, кто в первый раз заявляться не хотел, а теперь хочет) задекларировать свои активы и не переживать о том, что рано или поздно его имущество могут обнаружить, а его самого — привлечь к ответственности.

Стоит обратить отдельное внимание, что вторая амнистия капиталов прищлась **на первый автоматический обмен налоговой информацией** (подробнее — смотрите **раздел 8.4.7**).

10.2. ПРЕИМУЩЕСТВА АМНИСТИИ КАПИТАЛОВ

Амнистия имеет 2 ключевых аспекта:

- освобождение от административной, налоговой и уголовной ответственности за соответствующие нарушения, связанные с приобретением (формированием источников приобретения), использованием либо распоряжением имуществом (имущественными правами) и/или контролируемой иностранной компании (КИК) (т.е. не надо раскрывать, откуда на счете КИК появились деньги), либо с открытием и/или зачислением денежных средств на счета, информация о которых содержится в спец. декларации:
 - 1) уклонение от уплаты налогов — ст. 119, 122 НК РФ;
 - 2) уклонение от уплаты налогов в крупном и особо крупном размере — ст. 198, 199 УК РФ;
 - 3) нарушение валютного законодательства (незаконные валютные операции по личному счету) — ст. 15.25 КоАП;
 - 4) уклонение от уплаты таможенных платежей.
- ликвидационная льгота — возможность перевести на себя актив КИК при ее ликвидации **без** уплаты НДФЛ контролирующим лицом

При этом, амнистия **не освобождает** от ответственности за иные преступления, сопряженные со способами и механизмами формирования источников приобретения амнистируемого капитала, такими как легализация (отмывание) денежных средств, приобретенных преступным путем (ст. 174 УК РФ), мошенничество (ст. 159 УК РФ), незаконная банковская деятельность (ст. 172 УК РФ) и т. д.

10.3. НОРМАТИВНАЯ БАЗА

Нормы об амнистии содержатся в следующих нормативно-правовых актах:

Федеральный Закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» № 140-ФЗ.

- Поправки в НК РФ:
 - 1) п. 2.1. ст. 45 НК РФ (фактическое освобождение от уплаты НДС);
 - 2) пп. 60 ст. 217 НК РФ (продление безналоговой ликвидации КИК);
 - 3) п. 3.1. ст. 25.14 НК РФ (освобождение от штрафов за несвоевременную подачу уведомления об участии в иностранной организации и уведомлений о КИК).
- Поправки в УК РФ — о продлении освобождения от уголовной ответственности.

10.4. СРОКИ ПРОВЕДЕНИЯ ВТОРОЙ АМНИСТИИ КАПИТАЛОВ

Срок проведения второй амнистии капиталов установлен **с 1 марта 2018 г. по 28 февраля 2019 г.**

Освобождение от ответственности предусмотрено за нарушения, совершенные **до 1 января 2018 г.** Валютные операции «амнистируются» до даты подачи специальной декларации.

10.5. ОСНОВНЫЕ ОТЛИЧИЯ ВТОРОЙ АМНИСТИИ ОТ ПЕРВОЙ АМНИСТИИ КАПИТАЛОВ

В дополнение к объему гарантий, предоставлявшихся первой амнистией, амнистия капитала 2018 предоставляет следующие дополнительные права и гарантии:

- возможность декларирования личных банковских счетов, открытых до 01 января 2018 г. и закрытых на дату представления спец. декларации;
- ликвидационная льгота при ликвидации КИК будет также распространяться на денежные средства, входящие в состав активов ликвидируемой КИК;
- возможность представить спец декларацию повторно, для тех, кто участвовал в первой амнистии (но при этом, вторая спец декларации для таких лиц не будет считаться уточняющей);
- право декларанта представить специальную декларацию в любой налоговый орган (свою территориальную ФНС, ЦА ФНС, любую иную ФНС, однако для КИК подача спе-

10.8 АМНИСТИЯ И КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ КОМПАНИИ (КИК)

Собственники иностранных компаний, для которых такие компании признаются КИК и которые не сообщали государству о том, что такие компании у них есть, вправе задекларировать такие КИК в специальной декларации и отдельно вправе воспользоваться ликвидационной льготой при ликвидации такой КИК.

Гарантии, связанные с КИК (в случае, если КИК не ликвидируется):

- освобождение от налоговой ответственности (ст.129.5 НК РФ) за не подачу в срок уведомления об участии в иностранной организации (50 тыс. руб.) и уведомления о КИК (100 тыс. руб. за каждый отчетный период), если уведомления подаются вместе со специальной декларацией — п. 3.1 ст. 25.14 НК РФ. Как было указано выше, подача указанных 3-х документов может осуществляться только в территориальную ФНС;
- освобождение от налоговой и уголовной ответственностей (только по составам 198 и 199 УК РФ) за соответствующие нарушения, связанные с приобретением (формированием источников приобретения), использованием либо распоряжением КИК (т. е. не требуется раскрывать, откуда взялись деньги на покупку КИК и на ее активы) — п. 2.1 ст. 45 НК РФ;

При этом обязанность уплаты налога на прибыль КИК — сохраняется, т. е., если контролирующее лицо КИК должно было заплатить налог с прибыли КИК, то его необходимо рассчитать, задекларировать и заплатить. После подачи специальной декларации у декларанта соответственно появляется необходимость ежегодной дальнейшей подачи уведомлений о КИК.

10.9 БЕЗНАЛОГОВАЯ ЛИКВИДАЦИЯ КИК В РАМКАХ СТ. 217 НК РФ

Второй этап амнистии также идет параллельно со вторым этапом безналоговой ликвидации КИК. Суть ее в том, что государство предлагает собственникам КИК-ов ликвидировать

ОТВЕТЫ НА ЗАДАЧИ

ГЛАВА 1

Задача 1.1

1. Позиция ФНС России автоматически является позицией всех структурных подразделений Федеральной налоговой службы, в том числе территориальных налоговых инспекций. Таким образом, точка зрения инспектора не может противоречить точке зрения ФНС России, высказанной в Письме.

Однако для налогоплательщика данное письмо не имеет нормативного характера и представляет только информационный интерес.

2. Данное Письмо не будет иметь никакого значения при рассмотрении спора в суде. Нормативный характер имеют только положения НК РФ, на которые ссылается ФНС России в данном Письме.

Задача 1.2

1. Пунктом 1 ст. 34.2 НК РФ Министерству финансов РФ предоставлено право издавать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения налогового законодательства. Налогоплательщики обязаны руководствоваться этими разъяснениями. Это позволяет сделать вывод о том, что и налоговые органы также обязаны руководствоваться данными разъяснениями, хотя прямо об этом в НК РФ не говорится.

2. Поскольку суммы доплаты по налогу, пени и налоговых санкций являются для компании несущественными, возможно, имеет смысл уплатить их, чтобы сохранить хорошие отношения с инспекцией, даже если аргументы в пользу позиции налогоплательщика достаточно весомы.

Необходимо учитывать также стоимость судебных издержек и услуг юристов в случае начала арбитражного процесса.

Задача 1.3

1. Положения настоящего закона не могут вступить в силу:

- по истечении одного месяца со дня их официального опубликования (5 февраля) и
- не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу (т. е. уже 1 марта, поскольку дата 1 февраля противоречит предыдущему ограничению).

Таким образом, самая ранняя дата вступления данного закона в силу — **1 марта 2019 г.**

ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ НА 1 ЯНВАРЯ 2019 Г., ПО СРАВНЕНИЮ С 1 ЯНВАРЯ 2018 Г.

**ВНИМАНИЕ! ДАННОЕ ИЗДАНИЕ КНИГИ СДЕЛАНО
С УЧЕТОМ ВСЕХ НИЖЕПЕРЕЧИСЛЕННЫХ ИЗМЕНЕ-
НИЙ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ**

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ (ЧАСТЬ 1 НК РФ)

**Расширен состав налогов, которые ФНС будет контролировать
при проверке ценообразования**

С 1 января 2019 года при нарушении правил ценообразования в контролируемых сделках ФНС РФ сможет корректировать налоговую базу по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

До 1 января в перечень таких налогов входили только налог на прибыль, НДС, НДСПИ и НДСФЛ.

Основание: Закон от 19.07.2018 № 199-ФЗ

Изменены суммовые пороги для определения контролируемых сделок

С 1 января 2019 года сделки с иностранной взаимозависимой компанией будут контролируемыми, если доходы по ним превышают 60 млн руб.

С 1 января 2019 года сделки с иностранной взаимозависимой компанией с участием независимого формального посредника будут контролируемыми, если доходы по ним превысят 60 млн руб.

С 1 января 2019 года сделки между российскими взаимозависимыми лицами с участием независимого формального посредника будут контролируемыми, если доходы по ним превышают 60 млн руб.

С 1 января 2019 года все сделки с взаимозависимыми резидентами признаются контролируемыми, если доходы по ним превышают 1 млрд руб.

Новые критерии учитываются для определения контролируемых сделок за 2019 год, независимо от даты заключения договора.

Основание: Закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ, Закон от 30.10.2018 № 373-ФЗ

Изменен перечень контролируемых сделок с взаимозависимыми резидентами

С 1 января 2019 года признается контролируемой сделка, в которой стороны применяют разные ставки по налогу на прибыль (за исключением ряда случаев).

Не признаются контролируемыми сделки:

- с участниками проекта «Сколково» с нулевой ставкой по налогу на прибыль;
- резидентами ОЭЗ или участниками СЭЗ со льготами по налогу на прибыль;
- участниками РИП со льготами по налогу на прибыль.

Признаются контролируемыми сделки с участниками инновационных научно-технологических проектов, которые освобождены от НДС на основании статьи 145.1 НК.

Основание: Закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ, Закон от 30.10.2018 № 373-ФЗ

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Доходы при выходе из компании или при ее ликвидации приравнены к дивидендам

С 1 января 2019 года налогом облагается положительная разница между доходом, который участник (акционер) получил при выходе из компании, и оплаченной им ранее стоимостью акций, долей или паев этой же компании. К облагаемой сумме применяются ставки для дивидендов.

Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ

Убытки, полученные при выходе из компании или при ее ликвидации, разрешено включать в расходы

С 1 января 2019 года разрешено включать в расходы отрицательную разницу между доходом, который акционер (участ-



КНИГИ
и ON-LINE КУРСЫ

WWW.MOLCHANOV.BIZ

**Полную и самую актуальную версию
этой и всех остальных книг
Сергея Молчанова
скачивайте на сайте**

www.molchanov.biz

В бесплатном релизе

**Вы сможете ознакомиться
со структурой данной книги
и других книг Сергея Молчанова,
а также посмотреть содержание
основных глав книг Сергея Молчанова**