

Сергей МОЛЧАНОВ

НАЛОГИ

за **14**
дней

Экспресс-курс



ПРОДАНО БОЛЕЕ 250 000 КНИГ АВТОРА

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 ЗА 14 ДНЕЙ



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

2018

ББК 67.622.2

УДК 336.226

М76

Молчанов С.

М76 **Налоги за 14 дней.** — СПб.: Питер, 2018. — 470 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.

Семь разделов (включая специальные разделы по акцизам, налогообложению иностранных представительств, налоговому планированию, оптимизации и офшорному бизнесу), 186 примеров и 75 налоговых кейсов с решениями позволяют использовать книгу также в качестве универсального справочника для бухгалтеров, менеджеров и руководителей организаций.

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», 2018

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 Vere** 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 Мешерякову**, **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	17
1.2. Внесение изменений в В НК РФ	19
1.3. Базовые понятия, применяемые в НК РФ	20
1.4. Принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения	21
1.4.1. Критерии взаимозависимости	21
1.4.2. Условия для осуществления контроля за сделками между российскими лицами	23
1.4.3. Представление информации о контролируемых сделках.	25
1.4.4. Проверки сделок между взаимозависимыми лицами	25
1.4.5. Соглашение о ценообразовании.	27
1.4.6. Симметричные корректировки.	28
1.5. Иерархия нормативных актов в сфере налогообложения	29
Задачи	30

ГЛАВА 2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

2.1. Плательщики налога. Базовая схема расчета налога. Классификация доходов и расходов. Необлагаемые доходы и неучитываемые расходы	32
2.1.1. Плательщики налога на прибыль	32
2.1.2. Расчет налога на прибыль	33
2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов	36
2.1.4. Состав доходов и расходов от реализации	38
2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов	38
2.1.6. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль	41
2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль	43
2.2. Момент признания доходов. Кассовый метод и метод начисления. Определение суммы доходов от реализации	49
2.2.1. Методы признания доходов для целей налогообложения	49
2.2.2. Определение суммы доходов от реализации для целей налогообложения.	54

2.3. Внереализационные доходы. Моменты признания.	
 Определение налогооблагаемых сумм	55
2.3.1. Момент отражения внереализационных доходов для целей налогообложения	55
2.3.2. Определение суммы внереализационных доходов для целей налогообложения	57
2.4. Момент признания расходов. Кассовый метод и метод начисления.	
 Прямые и косвенные расходы.	68
2.4.1. Момент признания расходов для целей налогообложения прибыли . .	68
2.4.2. Прямые и косвенные расходы	73
2.5. Материальные расходы, связанные с производством и реализацией	79
2.5.1. Состав материальных расходов.	79
2.5.2. Определение стоимости материально-производственных запасов . . .	79
2.6. Расходы на оплату труда	81
2.6.1. Состав расходов по оплате труда	81
2.6.2. Заработная плата	82
2.6.3. Премии, включаемые в расходы организации	84
2.6.4. Доплаты к заработной плате работников, уменьшающие налоговую базу	85
2.6.5. Включение в расходы оплаты вынужденных простоев	88
2.6.6. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск при увольнении сотрудника	89
2.6.7. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск, если трудовые отношения с работником продолжаются	90
2.6.8. Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штата).	90
2.6.9. Выплаты по гражданско-правовым договорам	94
2.6.10. Выплаты по договорам добровольного медицинского, пенсионного страхования и страхования жизни работников	95
2.6.11. Резервы на оплату отпусков	97
2.6.12. Компенсационные выплаты	98
2.7. Амортизация	99
2.7.1. Понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения . .	99
2.7.2. Имущество, относящееся к амортизируемому, но не подлежащее амортизации в налоговом учете	103
2.7.3. Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете	105

2.7.4. Изменение первоначальной стоимости амортизируемого имущества	108
2.7.5. Влияние переоценки основных средств на их стоимость в налоговом учете	109
2.7.6. Определение срока полезного использования амортизируемого имущества	110
2.7.7. Амортизационные группы и подгруппы	111
2.7.8. Начисление амортизации основных средств в налоговом учете	112
2.8. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией	122
2.8.1. Состав прочих расходов	122
2.8.2. Расходы по аренде имущества	123
2.8.3. Юридические услуги	123
2.8.4. Консультационные, информационные, посреднические и аудиторские расходы	124
2.8.5. Права на использование программ и баз данных для ЭВМ	124
2.8.6. Расходы на имущественное страхование	125
2.8.7. Таможенные пошлины, налоги и сборы, не включаемые в цену товаров	126
2.8.8. Расходы на рекламу	126
2.8.9. Нормативы по компенсациям за использование личного автомобиля (мотоцикла) для служебных поездок	128
2.8.10. Расходы, связанные с командировками	129
2.8.11. Представительские расходы	134
2.8.12. Расходы на подготовку и переподготовку кадров и оценку квалификации работников	136
2.9. Внереализационные расходы	137
2.9.1. Состав внереализационных расходов. Момент их признания для целей налогообложения	137
2.9.2. Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам	138
2.9.3. Списание дебиторской задолженности	139
2.10. Определение прибыли от реализации имущества	142
2.11. Уменьшение текущей прибыли на величину убытков прошлых лет. Инвестиционный налоговый вычет. Сроки представления отчетности и уплаты налога	145
2.11.1. Определение суммы убытка прошлых лет при расчете налогооблагаемой прибыли	145
2.11.2. Инвестиционный налоговый вычет	147
2.11.3. Представление налоговой декларации и уплата налога на прибыль	150
Задачи	152

ГЛАВА 3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

3.1. Сущность НДС. плательщики налога. Освобождение от НДС	163
3.1.1. Сущность налога на добавленную стоимость	163
3.1.2. Налоговый период по НДС. Сроки представления отчетности, уплаты и возмещения налога	165
3.1.3. Плательщики НДС	167
3.1.4. Получение права на освобождение от обязанностей плательщика НДС	167
3.1.5. Операции, освобождаемые от НДС	169
3.2. Определение места реализации товаров (работ, услуг) для целей НДС	171
3.2.1. Критерии определения места реализации для товаров	171
3.2.2 Критерии определения места реализации для услуг.	172
3.3. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: момент возникновения, ставки налога	175
3.3.1. Объект обложения НДС.	175
3.3.2. Момент возникновения «исходящего» НДС.	175
3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей.	176
3.3.4. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации	177
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.	178
3.4.1. Определение стоимости товаров (работ, услуг), реализованных в Российской Федерации, для целей расчета НДС	178
3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов	179
3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям	179
3.5. Вычеты «входящего» НДС. Общие правила	181
3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС.	181
3.5.2. Общие условия вычета «входящего» НДС	182
3.5.3. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов?	183
3.6. Вычеты «входящего» НДС в отдельных ситуациях	184
3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет.	185
3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне	185

3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг)	186
3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам	186
3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам.	186
3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами	187
3.6.7. Вычеты НДС при аренде муниципального или государственного имущества	187
3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований	188
3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками.	188
3.6.10. Вычеты «входящего» НДС по авансам, выданным поставщикам. . .	189
3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций	190
3.7. Восстановление «входящего» НДС, ранее принятого к вычету	193
3.7.1. Восстановление «входящего» НДС.	193
3.7.2. Порядок восстановления «входящего» НДС. Расчет суммы НДС к восстановлению	194
3.7.3. Восстановление «входящего» НДС по объектам недвижимости	196
3.8. Нулевая ставка НДС. Экспортные операции	198
3.8.1. Экспорт. Общие положения.	198
3.8.2. Исчисление «исходящего» НДС по экспортным операциям	199
3.8.3. Документы, подтверждающие экспорт	200
3.8.4. Применение ставок 10 и 18% по неподтвержденному экспорту	200
3.8.5. Вычет «входящего» НДС по экспортным операциям	201
3.8.6. Начисление пени на сумму НДС в результате неподтверждения экспорта	202
3.8.7. Экспорт работ (услуг)	203
3.9. Особые случаи исчисления НДС	204
3.9.1. Исчисление НДС при продаже имущества	204
3.9.2. Исчисление НДС при выполнении строительно-монтажных работ	205
3.9.3. НДС при использовании произведенных товаров (работ, услуг) для собственных нужд предприятия, при раздаче товаров в рекламных целях.	207
3.9.4. Исчисление НДС при уступке права требования	208
3.9.5. Исчисление НДС при посреднических операциях	209
3.9.6. Исчисление НДС при импорте товаров	211

3.9.7. Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами.	213
3.10. Счета-фактуры	215
3.10.1. Обычные счета-фактуры.	215
3.10.2. Счета фактуры, используемые для оформления авансовых платежей	216
3.10.3. Корректировочные счета-фактуры.	218
Задачи	222
 ГЛАВА 4. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	
4.1. Экономическое содержание. Плательщики. налоговый и отчетный периоды. Ставки налога.	229
4.1.1. Понятие налога на доходы физических лиц	229
4.1.2. Налоговый период по НДФЛ.	230
4.1.3. Понятия «резидент» и «нерезидент»	231
4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ	233
4.2. Исчисление НДФЛ с доходов, облагаемых по базовой ставке 13%. Общие принципы.	234
4.3. Доходы, облагаемые по ставке 13%. Формы получения. моменты признания в налоговых целях.	235
4.3.1. Состав обычных доходов, облагаемых по ставке 13%	235
4.3.2. формы получения и даты признания доходов.	236
4.4. Доходы, не подлежащие налогообложению. общая характеристика	239
4.4.1. Доходы, не подлежащие налогообложению. Общая характеристика	239
4.4.2. Доходы, не подлежащие налогообложению. Компенсационные выплаты.	242
4.5. Стандартные налоговые вычеты. Условия применения	246
4.6. Социальные налоговые вычеты. Расходы граждан на благотворительность, обучение и лечение	248
4.6.1. Порядок социальных налоговых вычетов и порядок их предоставления	248
4.6.2. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на благотворительные цели	250
4.6.3. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на обучение самого налогоплательщика и его детей	251

4.6.4. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на лечение налогоплательщика, его супруги, детей и родителей	253
4.6.5. Подробнее о социальном вычете по личным расходам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, добровольного пенсионного страхования и добровольного страхования жизни	254
4.6.6. Подробнее о социальном вычете по личным расходам граждан на независимую оценку своей квалификации	255
4.7. Имущественные вычеты, предоставляемые при продаже личного имущества и приобретении жилья	257
4.7.1. Имущественные налоговые вычеты	257
4.7.2. Порядок определения налогооблагаемого дохода при продаже имущества (текущие правила)	257
4.7.3. Новые правила для объектов недвижимости, приобретенных после 1 января 2016 года	261
4.7.4. Вычет на новое строительство (приобретение) жилья.	261
4.8. Профессиональные налоговые вычеты. условия их предоставления	266
4.8.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов	266
4.8.2. Вычеты по гражданско-правовым договорам	266
4.8.3. Вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям	267
4.8.4. Вычеты по авторским договорам и вознаграждениям, по договорам на создание (исполнение) произведений науки, литературы и искусства	268
4.9. Применение ставки 35%. Проценты по банковским вкладам. Материальная выгода по займам.	270
4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам	270
4.9.2. Исчисление налога с процентов по банковским вкладам	271
4.9.3. Исчисление налога с материальной выгоды по займам.	273
4.10. Налогообложение подарков, призов и материальной помощи	277
4.10.1. Налогообложение обычных подарков, полученных от организаций и предпринимателей	277
4.10.2. Налогообложение призов и выигрышей рекламного характера	278
4.10.3. Налогообложение материальной помощи и оплаты лекарств	279
4.11. Налогообложение страховых выплат	279
4.11.1. Обязательное страхование	279
4.11.2. Добровольное имущественное страхование	279
4.11.3. Добровольное медицинское страхование	281

4.11.4. Негосударственное пенсионное обеспечение	281
4.11.5. Добровольное пенсионное страхование	282
4.11.6. Добровольное страхование жизни.	283
4.12. Налогообложение операций с ценными бумагами.	284
4.13. Исчисление налога с дивидендов	285
4.14. Налогообложение доходов нерезидентов. избежание двойного налогообложения	287
4.14.1. Налогообложение доходов нерезидентов.	287
4.14.2. Избежание двойного налогообложения	288
4.15. Уплата НДФЛ индивидуальными предпринимателями	289
4.16. Удержание и уплата налога в бюджет. налоговая декларация. Сведения от работодателей	292
4.16.1. Особенности исчисления и порядок уплаты налога в отношении отдельных видов доходов	292
4.16.2. Правила удержания и уплаты НДФЛ налоговыми агентами	293
4.16.3. Справки и сведения, представляемые налоговыми агентами.	295
4.16.4. Налоговая декларация. Сроки уплаты (возврата) НДФЛ.	296
4.17. Инвестиционные налоговые вычеты	298
4.17.1. Индивидуальные инвестиционные счета.	298
4.17.2. Первый тип (тип А) инвестиционного вычета	299
4.17.3. Второй тип (тип Б) инвестиционного вычета	300
4.17.4. Инвестиционный вычет, связанный с реализацией ценных бумаг.	301
ОТВЕТЫ НА КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ	303
Задачи	305
ГЛАВА 5. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ	
5.1. Виды страховых взносов. Плательщики страховых взносов	312
5.1.1. Виды страховых взносов	312
5.1.2. Плательщики страховых взносов	313
5.1.3. Особенности начисления взносов на выплаты иностранным гражданам	315
5.2. Объект обложения страховыми взносами у работодателей. База для начисления и тарифы страховых взносов для работодателей.	317

5.2.1. Объект обложения страховыми взносами у работодателей	317
5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению страховыми взносами	318
5.2.3. Порядок расчета базы по страховым взносам для работодателей . . .	321
5.2.4. Тарифы и расчет страховых взносов работодателями	322
5.3. Сроки уплаты и предоставление отчетности по страховым взносам работодателями.	324
5.3.1. Расчетный и отчетный периоды. Сроки предоставления отчетности	324
5.3.2. Порядок исчисления и сроки уплаты страховых взносов	326
5.3.3. Исчисление и уплата страховых взносов филиалами юридических лиц	327
5.4. Выплаты по авторским договорам. Определение базы для начисления страховых взносов.	329
5.5. Исчисление и уплата страховых взносов индивидуальными предпринимателями и приравненными к ним лицами	330
5.5.1. Тарифы страховых взносов для индивидуальных предпринимателей	330
5.5.2. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями	333
5.6. Разграничение полномочий между ФНС России и государственными внебюджетными фондами по администрированию страховых взносов	334
Задачи	336
 ГЛАВА 6. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	
6.1. Налог на имущество организаций	340
6.1.1. Плательщики налога на имущество организаций	340
6.1.2. Объекты налогообложения, порядок расчета налога.	341
6.2. Транспортный налог.	345
6.2.1. Плательщики транспортного налога.	345
6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом	345
6.2.3. Расчет транспортного налога	346
6.2.4. Порядок уплаты транспортного налога.	348
6.3. Упрощенная система налогообложения.	348
6.3.1. Понятие упрощенной системы налогообложения.	348
6.3.2. Порядок перехода к упрощенной системе налогообложения	350

6.3.3. Объекты налогообложения	352
6.3.4. Определение доходов и расходов при применении упрощенной системы налогообложения	353
6.3.5. Расчет единого налога	356
6.3.6. Патентная система налогообложения	358
6.3.7. Сроки уплаты единого налога	360
6.4. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	362
6.4.1. Сущность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)	362
6.4.2. Виды предпринимательской деятельности, подлежащие обложению ЕНВД	365
6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода.	367
6.4.4. Применение поправочных коэффициентов	369
6.4.5. Порядок уплаты единого налога.	370
Задачи	372
 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	377
7.1.1. Порядок учета юридических и физических лиц в налоговых органах	377
7.1.2. Идентификационный номер налогоплательщика	379
7.1.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах.	380
7.2. Налоговые декларации: представление, Исправления	380
7.2.1. Представление налоговой декларации	380
7.2.2. Внесение исправлений в налоговые декларации.	382
7.2.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков подачи налоговых деклараций	384
7.2.4. Налоговые санкции за нарушение правил учета доходов и расходов	385
7.3. Уплата и возврат налога.	386
7.3.1. Прекращение обязанности по уплате налога	386
7.3.2. Налоговые санкции за неуплату (неудержание, неперечисление налога)	388

7.3.3. Взыскание пени за просрочку уплаты налога	388
7.3.4. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога	390
7.4. Налоговые проверки. Порядок взыскания налогов, пеней и штрафов	391
7.4.1. Камеральные налоговые проверки	391
7.4.2. Выездные налоговые проверки.	393
7.4.3. Действия налоговых органов в ходе выездных налоговых проверок	396
7.4.4. Оформление результатов налоговых проверок и принятие решения по ним.	397
7.4.5. Взыскание налоговых санкций	402
7.4.6. Срок давности привлечения к ответственности	403
7.4.7. Санкции за нарушение требований, установленных НК РФ в отношении налоговых проверок	403
7.5. Порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц	405
Задачи	407
Ответы на задачи	411
Глава 1	411
Глава 2	413
Глава 3	425
Глава 4	431
Глава 5	440
Глава 6	445
Глава 7	449
Изменения в налоговом законодательстве на 1 января 2018 г., по сравнению с 1 января 2017 г.	455

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.

**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

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 новая глава Налогового кодекса — глава 34 «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 2018 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 2020 г., поскольку налоговым периодом для этого налога является год.

Таким образом, чтобы ставка налога была повышена в 2019 г., соответствующий закон должен быть опубликован до 30 ноября 2018 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 2018 г. опубликован закон г. Москвы, вводящий в столице новый сбор. Этот закон не может вступить в силу ранее 1 января 2019 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);

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

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

Не признаются дивидендами (ст. 43 НК РФ):

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

Под **процентами** НК РФ понимает любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

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

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

1.4.1. КРИТЕРИИ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ

С 1 января 2012 г. в НК РФ введено понятие «контролируемая сделка». Под такими сделками понимаются сделки между взаимозависимыми лицами, определенными в соответствии со ст. 105.1 НК РФ.

Взаимозависимыми лицами, в частности, признаются¹:

1) организации, если доля участия² одной из них в другой составляет (прямо или косвенно) **более 25%**;

2) физическое лицо и организация — в случае, если доля прямого или косвенного участия физического лица в организации составляет **более 25%**;

3) организации — в случае, если одно и то же лицо прямо или косвенно участвует в них и доля такого участия в каждой организации составляет **более 25%**;

4) организация и лицо (в том числе физическое), имеющее полномочия по назначению (избранию):

- директора этой организации;
- **не менее 50%** состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

5) организации — если их директора или **не менее 50%** состава их коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) назначены или избраны по решению одного и того же лица;

6) организации, в которых **более 50%** состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в п. 11;

7) организация и ее директор;

8) организации, в которых директором является одно и то же лицо;

9) организации и (или) физические лица — в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет **более 50%**;

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

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

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

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

10) физические лица – в случае если одно лицо подчиняется другому по должностному положению;

11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

К сделкам между взаимозависимыми лицами приравниваются:

1) сделки в области внешней торговли следующими биржевыми товарами¹:

- нефтью и товарами, выработанные из нефти;
- черными, цветными и драгоценными металлами;
- минеральными удобрениями;
- драгоценными камнями;

2) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации².

Необходимо отметить, что суд может признать сделку контролируемой, даже если она не обладает указанными признаками.

Цены, применяемые в сделках между **невзаимозависимыми** лицами, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые по таким соглашениям, признаются **рыночными**.

1.4.2. УСЛОВИЯ ДЛЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ КОНТРОЛЯ ЗА СДЕЛКАМИ МЕЖДУ РОССИЙСКИМИ ЛИЦАМИ

Сделки между взаимозависимыми лицами, местом регистрации (жительства) либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Россия, контролируются при наличии **хотя бы одного из пяти обстоятельств (п. 2 ст. 105.14 НК РФ)**.

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

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

1.5. ИЕРАРХИЯ НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В некоторых случаях НК РФ делает прямые ссылки на документы, утверждаемые другими государственными органами (например, Правительством РФ, Министерством финансов РФ). Положения таких документов являются обязательными для налогоплательщиков.

Что касается документов самих налоговых органов, то с введением в действие ч. 2 НК РФ налоговые органы потеряли право издавать инструкции по применению налогового законодательства, которые зачастую расширительно истолковывали нормы налоговых законов не в пользу плательщиков.

В настоящее время документы Федеральной налоговой службы (ФНС России) не имеют нормативного характера для налогоплательщика, однако являются обязательными к исполнению всеми территориальными налоговыми органами. В силу вышесказанного налогоплательщику бывает полезно знать их содержание, чтобы оценить свои налоговые риски. Официальный сайт ФНС России находится по адресу: www.nalog.ru.

В случае возникновения налоговых споров суд будет принимать решение, основываясь только на положениях НК РФ и налоговых законов, изданных в соответствии с последним.

Право издавать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения налогового законодательства предоставлено Министерству финансов РФ (**п. 1 ст. 34.2 НК РФ**). Налогоплательщики обязаны руководствоваться этими разъяснениями¹.

Министерство финансов РФ наделено правом утверждать формы расчетов по налогам и налоговые декларации, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения.

¹ Имеются в виду документы, опубликованные на официальных сайтах Минфина России и ФНС России, а также письменные разъяснения, адресованные конкретному налогоплательщику.

ЗАДАЧИ

Задача 1.1. Цель: понять иерархию нормативных актов по налогообложению

Предположим, что Федеральная налоговая служба выпустила письмо, разъясняющее положения НК РФ, на основании которого налоговый инспектор считает, что налог на прибыль занижен из-за неправомерного включения некоторых затрат в себестоимость.

1. Какую нормативную силу имеет данное письмо для налогоплательщика и налоговых органов?
2. Какое значение будет иметь данное письмо в случае рассмотрения спора судом?

Задача 1.2. Цель: понять иерархию нормативных актов по налогообложению

Предположим, что в результате проверки налога на прибыль за истекший год ваша налоговая инспекция решила, что ваша организация неправомерно включила в себестоимость некоторые расходы. Суммы доплаты по налогу, пени и налоговые санкции являются для организации незначительными.

Однако вы располагаете разъяснениями Министерства финансов РФ, которые трактуют положения НК РФ по упомянутым расходам в вашу пользу.

1. Имеют ли данные разъяснения нормативный характер для налоговой инспекции?
2. Какие дополнительные факторы необходимо учитывать в данном случае, начиная спор с налоговой инспекцией?

Задача 1.3. Цель: понять механизм вступления в силу нормативных актов по налогообложению

Предположим, новый закон, вносящий изменения в гл. 22 «Акцизы» НК РФ, был официально опубликован 5 января 2018 г. В законе указано, что он вступает в силу 1 января 2019 г. Согласно закону, ставка акциза на пиво повышается задним числом с 1 января 2018 г.

1. Определить самую раннюю дату вступления в действие положения настоящего закона, учитывая, что налоговый период по акцизу составляет месяц.
2. Должна ли быть откорректирована дата вступления в самом законе?

Задача 1.4. Цель: понять механизм вступления в силу нормативных актов по налогообложению

Предположим, новый закон, вносящий изменения в гл. 22 «Акцизы» НК РФ, был официально опубликован 5 января 2017 г. В законе указано, что он вступает в силу 1 января 2017 г. Согласно закону, ставка акциза на пиво понижается задним числом с 1 января 2017 г.

Определите самую раннюю дату вступления в действие положения настоящего закона, учитывая, что налоговый период по акцизу составляет месяц.

Задача 1.5. Цель: понять механизм вступления в силу нормативных актов по налогообложению

1. Объясните процедуру внесения изменений в Налоговый кодекс РФ.

2. В чем различия между первым, вторым и третьим чтениями законопроекта?

Задача 1.6. Цель: понять сущность взаимозависимости юридических лиц согласно НК РФ

ЗАО «Пончик» владеет 40% акций фирмы «Баранка», которая, в свою очередь, владеет 65% акций компании «Бублик» и 50% акций фирмы «Сухарик».

Определите, какие из этих компаний являются взаимозависимыми согласно НК РФ.

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.

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.

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**.

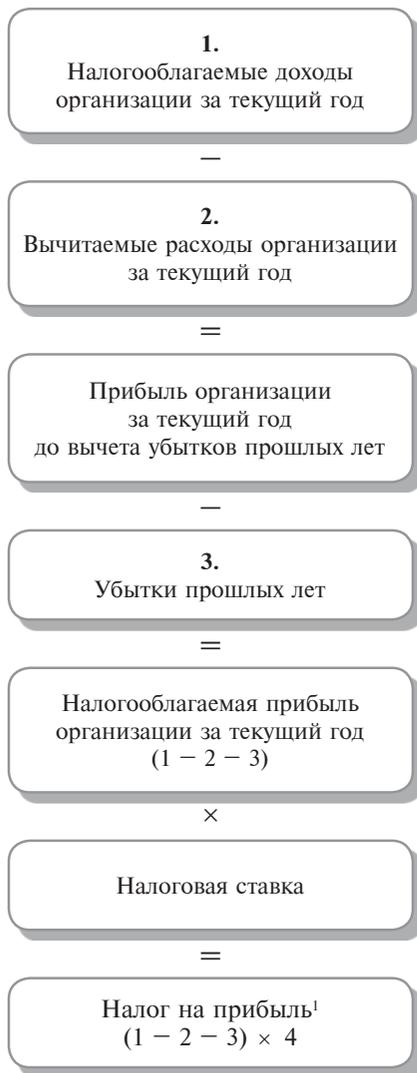


Схема 2.1. Базовая схема расчета налога на прибыль

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 нововведение 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	
<p>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.</p> <p>Расходы ЗАО включают в себя: зарплату персонала и начисленные на нее страховые взносы во внебюджетные фонды (далее — страховые взносы) — 100 000 руб.;</p> <p>плату за аренду торговых помещений — 200 000 руб.</p> <p>В прошлом году ЗАО получило налоговый убыток в сумме 40 000 руб.</p>	
<p>Ставка налога на прибыль равна 20%. Расчет налога на прибыль ЗАО «Винни-Пятачок», руб.:</p>	
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
<p>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.</p>	

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 внереализационных 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 внереализационных 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 «Внереализационные 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;
- недостачи 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**.

2.1.6. ДОХОДЫ, НЕ ОБЛАГАЕМЫЕ НАЛОГОМ НА ПРИБЫЛЬ

Логику налога на прибыль в отношении доходов можно сформулировать в одной фразе — **любой доход, полученный организацией, включается в облагаемую базу по налогу на прибыль.**

Однако из этого правила есть ряд исключений, которые перечислены в **ст. 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы».**

Если конкретный вид дохода в данной статье не указан, то подразумевается, что он облагается налогом на прибыль в обычном порядке.

Большинство видов доходов, не учитываемых при налогообложении, имеют весьма специфический характер и встречаются довольно редко, причем у отдельных категорий налогоплательщиков. Однако некоторые виды необлагаемых доходов встречаются достаточно часто и относятся ко всем налогоплательщикам. Среди них, в частности, отметим:

- суммы, полученные в счет предварительной оплаты товаров (работ, услуг), которые еще не отгружены (не оказаны). Данное правило действует только в отношении налогоплательщиков, определяющих доходы по методу начисления;
- стоимость имущества, полученного организацией в качестве взноса в ее уставный капитал;
- стоимость имущества, полученного в виде залога или задатка;
- стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором¹;
- стоимость имущества (включая денежные средства), поступившего посреднику в связи с исполнением обязательств по посредническому договору (за исключением собственного вознаграждения посредника);
- сумма полученных заемных (кредитных) средств;
- средства целевого финансирования (при организации раздельного учета этих сумм и соблюдении других условий, указанных в **подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ**);
- гранты (при соблюдении условий **подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ**).

***Пример 2.4.** Доходы, которые не входят в налоговую базу по налогу на прибыль*

1. ЗАО «Пончик» зарегистрировано в январе текущего года. В уставный капитал ЗАО акционерами внесен 1 000 000 руб.

¹ С января 2009 г. также стоимость неотделимых улучшений в основные средства, предоставленные по договору безвозмездного пользования.

2. ЗАО «Пончик» получило грант от гражданки Пончиковой (жены директора ЗАО) на развитие бизнеса в сумме 50 000 руб.

3. ЗАО «Пончик» взяло кредит в банке в сумме 3 000 000 руб.

4. ЗАО «Пончик» получило предоплату за пончики в сумме 10 000 руб. (ЗАО признает доходы по методу начисления).

5. ЗАО «Пончик» передало свое здание в аренду. Арендатор произвел капитальные вложения в арендованное здание, а именно: установил в нем лифт за свой счет. После окончания аренды здание вместе с лифтом возвращено ЗАО.

6. ЗАО «Пончик» получило 100 000 руб. в виде целевого финансирования программы разработки технологии изготовления диетических пончиков. ЗАО «Пончик» не организовало отдельный учет использования полученных средств.

Суммы, указанные в п. 1, 3, 4, 5, не облагаются налогом на прибыль, так как относятся к доходам, поименованным в **ст. 251 НК РФ**.

Прочие суммы облагаются налогом на прибыль в общем порядке, так как требования **ст. 251 НК РФ** были нарушены.

Отдельно выделим положения **подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ**, согласно которым в налоговую базу по налогу на прибыль не включаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (включая денежные средства):

- от другой организации, если ее доля в уставном капитале организации-получателя **превышает 50%**;
- от другой организации, если доля организации-получателя в ее уставном капитале **превышает 50%**;
- от физического лица, если его доля в уставном капитале организации **превышает 50%**.

При этом стоимость полученного имущества не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если **в течение одного года со дня его получения** указанное имущество (за исключением денежных средств) **не передается третьим лицам**.

Независимо от разобранных условий не возникает дохода у некоммерческих организаций при безвозмездном получении имущества для ведения уставной деятельности (**подп. 16 п. 2 ст. 251 НК РФ**).

Пример 2.5. *Налогообложение операций по безвозмездной передаче имущества*

ЗАО «Пончик», 100% акций которого принадлежат Роме Пончикову, входит в состав учредителей двух компаний: ЗАО «Бублик» (доля участия — 50%) и ЗАО «Баранка» (доля участия — 70%).

В текущем году между фирмами имели место следующие операции:

1. В январе текущего года ЗАО «Пончик» получило от Ромы безвозмездно оргтехнику рыночной стоимостью 10 млн руб., мебель рыночной стоимостью 20 млн руб. и денежные средства на сумму 50 млн руб.

2. В том же месяце ЗАО «Пончик» безвозмездно передало полученную оргтехнику ЗАО «Бублик», а мебель — ЗАО «Баранка». Кроме того, обеим компаниям было передано безвозмездно по 5 млн руб.

Налоговые последствия этих операций для компаний будут следующими.

ЗАО «Пончик» будет вынуждено включить стоимость оргтехники и мебели в налоговую базу по налогу на прибыль, несмотря на то что имущество получено от физического лица — единственного акционера фирмы. Дело в том, что имущество было передано третьим лицам до истечения одного года начиная с даты его получения.

Полученные от Ромы денежные средства ЗАО «Пончик» передало третьим лицам без отрицательных налоговых последствий, так как на их передачу упомянутое одногодичное временное ограничение не распространяется.

ЗАО «Бублик» включит стоимость полученной оргтехники (10 млн руб.) и денежных средств (5 млн руб.) в налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку доля ЗАО «Пончик» составляет ровно 50% и требования подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ не выполняются.

ЗАО «Баранка» не включает стоимость полученной мебели (20 млн руб.) и денежных средств (5 млн руб.) в налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку доля ЗАО «Пончик» превышает 50% и требования подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ выполняются. Однако если ЗАО «Баранка» передаст полученную мебель третьим лицам до истечения одного года начиная с даты ее получения, то такая передача приведет к необходимости уплачивать налог.

2.1.7. РАСХОДЫ, НЕ УЧИТЫВАЕМЫЕ ПРИ РАСЧЕТЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Общие критерии признания расходов, установленные НК РФ

Логике налога на прибыль в отношении расходов можно сформулировать в одной фразе — **любой обоснованный и документально подтвержденный расход, понесенный организацией в связи с ее производственной и иной деятельностью, направленной на получение дохода, уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.**

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные:

- документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Пример 2.6. *Экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы*

В ходе годового аудита ЗАО «Пончик» за текущий год были выявлены следующие расходы, которые уменьшили налогооблагаемую прибыль ЗАО.

1. Сумма оплаты консультационных услуг. Договор на оказание услуг и акт приемки-передачи услуг отсутствуют.

2. Оплата туристической путевки для директора ЗАО «Пончик» и его супруги на отдых на Канарских островах. Все документы имеются.

3. Остаточная стоимость автомобиля по перевозке пончиков, переданного безвозмездно другому предприятию. Все документы имеются.

4. Стоимость гостиницы в Париже, куда сотрудник ЗАО ездил в деловую командировку. Имеется только счет от гостиницы на французском языке.

Расход 1 не уменьшает налогооблагаемую прибыль, так как он документально не подтвержден.

Расход 2 не является экономически обоснованным и не связан с деятельностью ЗАО, направленной на получение дохода. Он также не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Расход 3 также не является экономически обоснованным и не связан с деятельностью ЗАО, направленной на получение дохода. Он не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Расход 4 является экономически обоснованным и связан с деятельностью ЗАО, направленной на получение дохода, так как командировка носила деловой характер. Несмотря на то что счет от гостиницы оформлен на французском языке, данный расход считается документально подтвержденным, поскольку расход имел место во Франции.

*Расходы общего характера, полностью не учитываемые
в целях налогообложения*

Статья 270 «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения» НК РФ содержит перечень этих расходов, состоящий более чем из сорока пунктов. Из них отметим следующие расходы:

- в виде сумм начисленных дивидендов (данные выплаты производятся из прибыли после налогообложения или чистой прибыли);
- в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет или в государственные внебюджетные фонды, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями (штрафы, уплаченные за нарушение условий коммерческих договоров, включаются в состав внереализационных расходов и учитываются при налогообложении);
- в виде взноса в уставный капитал (вклада в простое товарищество);
- в виде сумм налога и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги (кроме отчислений, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг по правилам **ст. 300 НК РФ**);
- в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа или направлены на погашение таких заимствований (речь идет о выдаче и (или) погашении займов и кредитов);
- в виде предварительной оплаты товаров (работ, услуг) (только для налогоплательщиков, определяющих доходы и расходы по методу начисления) (например, если произведена предоплата каких-либо услуг или работ, но документы, подтверждающие их выполнение, сторонами не подписаны, то расхода не возникает);
- в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации;
- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей (таким образом, остаточная стоимость имущества, переданного кому-либо безвозмездно, списывается за счет прибыли после налогообложения);

- в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования;
- в виде сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг) (за исключением отдельных случаев) (например, НДС и акцизы, уплачиваемые с выручки, не являются расходами);
- в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;
- в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;
- в виде отрицательной разницы, полученной от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;
- в виде экономически не оправданных затрат;
- суммы вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров.

В статье 270 НК РФ указано, что расходы на приобретение (создание) основных средств (нематериальных активов) нельзя сразу в полной сумме учесть для целей налога на прибыль. Эти расходы списываются постепенно путем начисления амортизации (в большинстве случаев также возможно единовременное списание 30% (10%) стоимости основных средств).

Аналогичный порядок относится и к расходам на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение объектов основных средств.

Конкретные правила по начислению амортизации и единовременному списанию 30% (10%) стоимости амортизируемого имущества будут приведены далее в **разделе 2.7 «Амортизация»**.

Пример 2.7. *Расходы общего характера, которые не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль*

В текущем году ЗАО «Пончик» осуществило следующие операции:

- 1) заплатило пени в бюджет за просрочку уплаты налога на прибыль;*
- 2) заплатило штраф в Пенсионный фонд РФ;*
- 3) внесло предоплату за сахар и муку, которые так и не получены на конец года;*
- 4) внесло в уставный капитал дочернего предприятия 1 млн руб.;*
- 5) передало на реализацию посреднику пончиков на сумму 100 000 руб. (без НДС). На конец года 50% переданных пончиков остались нереализованными;*
- 6) сделало членский взнос в ассоциацию производителей пончиков;*
- 7) безвозмездно передало старое оборудование ЗАО «Бублик»;*

- 8) выдало займ на 1 год ЗАО «Бублик» под 15% годовых;
- 9) погасило кредит, полученный ранее в банке. Сумма кредита — 10 000 000 руб. Сумма процентов — 100 000 руб. (НДС не облагаются);
- 10) приобрело основные средства на сумму 20 млн руб. (без НДС);
- 11) выплатило дивиденды акционерам.
- ЗАО признает доходы по методу начисления.

Большинство из указанных операций не влияют на сумму налога на прибыль, так как не приводят к образованию расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу. Влияние окажут следующие операции:

- 5-я — ЗАО сможет включить в расходы 50% стоимости пончиков, проданных посредником, или 50 000 руб.;
- 9-я — ЗАО сможет включить в расходы 100 000 руб. уплаченных процентов (с учетом правил и ограничений, установленных НК РФ, которые будут объяснены более подробно в разделе 2.4);
- 10-я — ЗАО сможет включить в расходы 30% (10%) от стоимости основных средств (2 млн руб.), а также сумму амортизации основных средств, начисленной за год.

**Расходы, полностью не учитываемые
в целях налогообложения, в виде компенсационных
и иных выплат работникам**

Отдельно рассмотрим порядок налогового учета расходов, связанных с различными компенсационными выплатами сотрудникам предприятий и оплатой различных благ в пользу последних. Далекое не все эти расходы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. В частности, в **ст. 270 НК РФ** указаны:

- **любые** виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам **помимо** вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);
- премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- материальная помощь работникам;
- взносы на приобретение (строительство) жилья для работников;
- полное или частичное погашение кредитов, предоставленных работникам, на приобретение и (или) строительство жилья;

- полное или частичное погашение беспроцентных или льготных ссуд, предоставленных работникам на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности;
- оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;
- надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, доходы (дивиденды, проценты) по акциям или вкладам трудового коллектива организации;
- компенсационные начисления в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ;
- компенсации удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях;
- предоставление питания по льготным ценам или бесплатно, если такое питание не предусмотрено действующим законодательством или положениями трудового (коллективного) договора;
- оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, если такой проезд не обусловлен технологическими особенностями производства и положениями трудового (коллективного) договора;
- оплата ценовых разниц при реализации работникам товаров (работ, услуг) по льготным ценам, т. е. ниже рыночных цен;
- оплата путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий;
- оплата занятий в спортивных секциях, кружках или клубах;
- оплата посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий;
- оплата подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу;
- оплата товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

Все вышеперечисленные расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли.

Пример 2.8. Расходы, связанные с компенсационными и прочими платами работникам, которые не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль

В текущем году ЗАО «Пончик» осуществило следующие операции:

- 1) подарило каждому сотруднику на день рождения телевизор;
- 2) оплатило бесплатное питание сотрудников согласно положениям коллективного договора;
- 3) оплатило всем сотрудникам единые билеты на городской транспорт согласно положениям коллективного договора;
- 4) оплатило директору ЗАО и его заместителю путевки на отдых в Грецию;
- 5) оказало денежную материальную помощь нескольким сотрудникам;
- 6) оплатило подписку на газету «Спорт-экспресс» для директора;
- 7) оплатило подписку на газету «Учет, налоги, право» для бухгалтера;
- 8) погасило кредит, взятый сотрудником на приобретение автомобиля;
- 9) сделало взнос за сотрудника на приобретение квартиры;
- 10) оплатило абонементы в спортивный зал для менеджеров;
- 11) оплатило стоимость аренды квартиры для заместителя директора;
- 12) оплатило билеты на новогодние елки для детей сотрудников;
- 13) оплатило медицинскую операцию сотрудника, сломавшего руку;
- 14) выплатило премию сотрудникам по итогам года.

Все эти выплаты, кроме выплат, указанных в п. 2, 3, 7, 14, не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

2.2. МОМЕНТ ПРИЗНАНИЯ ДОХОДОВ. КАССОВЫЙ МЕТОД И МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУММЫ ДОХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ

2.2.1. МЕТОДЫ ПРИЗНАНИЯ ДОХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Общие положения

Существуют два метода признания доходов для целей налогообложения прибыли:

- **метод начисления** — доходы от реализации товаров (работ, услуг) (далее — выручка от реализации) отражаются **после перехода права собственности** на товары (результаты работ, услуг) от продавца к покупателю (заказчику); внереализационные доходы отражаются по правилам **ст. 271 НК РФ**;

- **кассовый метод** — выручка отражается **после оплаты** покупателем (заказчиком) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Внереализационные доходы отражаются **в момент их получения**.

Кассовый метод можно использовать, если выручка (без НДС) от продажи товаров (работ, услуг) за четыре предыдущих квартала не превысила в среднем **1 млн руб. за квартал** (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Пример 2.9. Критерии для применения кассового метода признания доходов

Выручка ЗАО «Винни-Пятачок» за прошлый год (без НДС) составила 3 900 000 руб., в том числе:

- в I квартале — 500 000 руб.; во II квартале — 1 200 000 руб.;
- в III квартале — 1 100 000 руб.; в IV квартале — 1 100 000 руб.

За первое полугодие текущего года ЗАО получило выручку в сумме 1 900 000 руб., в том числе:

- в I квартале — 600 000 руб.; во II квартале — 1 300 000 руб.

Чтобы определить, может ли ЗАО в I квартале текущего года применить кассовый метод, нужно выручку, полученную в прошлом году, разделить на 4.

Среднеквартальная выручка составит:

$$3\,900\,000 \text{ руб.} : 4 = 975\,000 \text{ руб.}$$

Эта сумма не превышает 1 000 000 руб., поэтому в I квартале текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применить кассовый метод во II квартале текущего года, надо рассчитать среднеквартальную выручку за II, III и IV кварталы прошлого года и за I квартал текущего года.

Среднеквартальная выручка составит:

$$(1\,200\,000 \text{ руб.} + 1\,100\,000 \text{ руб.} + 1\,100\,000 \text{ руб.} + 600\,000 \text{ руб.}) : 4 = 1\,000\,000 \text{ руб.}$$

Эта сумма равна, но не превышает 1 000 000 руб. Поэтому во II квартале текущего года фирма также может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применить кассовый метод в III квартале текущего года, надо рассчитать среднеквартальную выручку за III и IV кварталы прошлого года, а также за I и II кварталы текущего года.

Среднеквартальная выручка составит:

$$(1\,100\,000 \text{ руб.} + 1\,100\,000 \text{ руб.} + 600\,000 \text{ руб.} + 1\,300\,000 \text{ руб.}) : 4 = 1\,025\,000 \text{ руб.}$$

Так как среднеквартальная выручка превысила 1 000 000 руб., фирма утратила право на применение кассового метода. Бухгалтеру ЗАО «Винни-Пятачок» придется пересчитать все доходы и расходы за прошлый год по методу начисления и сдать уточненные декларации по налогу на прибыль за I квартал и полугодие прошлого года.

Выбрав один из двух возможных методов отражения доходов, организация должна зафиксировать свое решение в учетной политике для целей налогообложения. Выбранный метод налогоплательщик не вправе изменить в течение календарного года.

Кассовый метод

Если организация использует **кассовый метод**, то доходы отражаются в налоговом учете только после того, как они будут **фактически получены** (ст. 273 НК РФ).

Под **получением** доходов понимается:

- поступление денег в кассу;
- поступление денег на банковский счет;
- проведение зачета взаимных требований;
- получение имущества в счет погашения задолженности;
- погашение задолженности иным способом.

Пример 2.10. Кассовый метод признания доходов

В марте текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию меда. Продажная цена меда — 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). ЗАО «Осел Иа» перечислило 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.) на счет ЗАО «Винни-Пятачок» в мае.

В июне того же года между фирмами был произведен взаимозачет на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.).

В июле того же года ЗАО «Осел Иа» передало ЗАО «Винни-Пятачок» в счет оплаты меда акции компании «Роснефть» на сумму 106 200 руб. (в том числе НДС — 16 200 руб.).

ЗАО «Винни-Пятачок» определяет выручку при расчете налога на прибыль по кассовому методу.

В данном случае налогооблагаемый доход от реализации меда (без НДС) отражается в налоговом учете таким образом:

- в мае — 100 000 руб.;
- в июне — 10 000 руб.;
- в июле — 90 000 руб.

Если организация использует кассовый метод, то бухгалтер должен ежеквартально проверять, вправе ли организация его применять.

Чтобы определить это, сумму выручки за последние четыре квартала нужно разделить на 4 (см. **пример 2.9**). Если полученный показатель превышает 1 000 000 руб., то бухгалтеру нужно пересчитать все доходы и расходы с начала текущего года по методу начисления.

Метод начисления

Если организация определяет доходы **по методу начисления**, выручка отражается в налоговом учете **на момент отгрузки** товаров (выполнения работ, оказания услуг). Момент получения оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) значения не имеет. Внереализационные доходы признаются по правилам **ст. 271 НК РФ** (подробнее см. **п. 2.3.2**).

Пример 2.11. Метод начисления

В феврале текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию товаров по договору купли-продажи. Цена товаров, согласно договору составляет, 120 000 руб. Оплату за товары ЗАО «Осел Иа» перечислило в мае текущего года.

Если ЗАО «Винни-Пятачок» признает выручку по методу начисления для расчета налога на прибыль, то выручку от реализации нужно отразить в налоговом учете в феврале текущего года.

По общему правилу в момент отгрузки (передачи) товара право собственности на него переходит от продавца к покупателю (**п. 1 ст. 223 ГК РФ**).

Однако в договоре купли-продажи можно предусмотреть условие о том, что право собственности на товары переходит к покупателю не в момент их отгрузки, а позже (например, после того как товары будут оплачены или доставлены в определенное место). Такой договор называют **договором с особым порядком перехода права собственности**.

В этой ситуации выручку нужно отразить в тот момент, когда право собственности на отгруженные товары перейдет от продавца к покупателю по условиям договора.

Пример 2.12. *Отражение выручки по договорам с особым порядком перехода права собственности*

В феврале текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию товаров по договору купли-продажи.

Согласно договору, право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю лишь после того, как он их оплатит. До этого момента товары считаются собственностью ЗАО «Винни-Пятачок».

Оплату за товары ЗАО «Осел Иа» перечислило в мае текущего года.

ЗАО «Винни-Пятачок» признает выручку по методу начисления для расчета налога на прибыль.

Выручку от реализации нужно отразить в налоговом учете ЗАО «Винни-Пятачок» в мае текущего года (т. е. в том месяце, когда право собственности на отгруженные товары перешло к покупателю).

Если доходы, полученные организацией, относятся к нескольким отчетным или налоговым периодам, то они должны распределяться между этими периодами одним из следующих способов:

- **равномерно;**
- **пропорционально доле фактических расходов** каждого отчетного периода в их общей сумме, предусмотренной сметой.

Второй способ используется при выполнении работ (оказании услуг) с длительным производственным циклом, который превышает один налоговый период (календарный год).

Пример 2.13. *Распределение доходов между периодами*

В январе текущего года бассейн «Чайка» реализовал годовые абонементы на сумму 1 200 000 руб. (без НДС).

В налоговом учете бассейна «Чайка» выручка ежемесячно отражается в сумме:

$$1\,200\,000 \text{ руб.} : 12 \text{ месяцев} = 100\,000 \text{ руб.}$$

Пример 2.14. *Распределение доходов между периодами пропорционально выручке*

По договору на оказание услуг ЗАО «Кролик-дизайн» создает проектную документацию для ЗАО «Осел Иа». Стоимость услуг ЗАО «Кролик-дизайн» — 600 000 руб. (без НДС). Договор был полностью оплачен заказчиком до фактического выполнения работ. Результаты работ передаются заказчику по мере их выполнения.

Согласно смете, расходы ЗАО «Кролик-дизайн», связанные с выполнением договора, составят 420 000 руб. (без НДС).

Фактические расходы ЗАО (без НДС) составили:

- в I квартале — 80 000 руб.;
- во II квартале — 120 000 руб.;
- в III квартале — 160 000 руб.;
- в IV квартале — 60 000 руб.

Бухгалтер ЗАО «Кролик-дизайн» должен отразить выручку от реализации таким образом:

- в I квартале — в сумме 114 286 руб.
(80 000 : 420 000 × 600 000);
- во II квартале — в сумме 171 429 руб.
(120 000 : 420 000 × 600 000);
- в III квартале — в сумме 228 571 руб.
(160 000 : 420 000 × 600 000);
- в IV квартале — в сумме 85 714 руб.
(60 000 : 420 000 × 600 000).

2.2.2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУММЫ ДОХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), выраженные в денежной и (или) натуральной формах (**ст. 249 НК РФ**).

В состав выручки в налоговом учете не включаются:

- курсовые разницы, которые возникают, если выручка получена в иностранной валюте;
- курсовые разницы, которые возникают, если договор заключен в условных единицах;
- проценты по коммерческим кредитам;
- проценты (дисконт) по вексялям.

Эти доходы в налоговом учете учитываются в составе вне-реализационных доходов (см. п. 2.3.2).

Пример 2.15. *Определение суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг)*

ЗАО «Пончик» в январе текущего года отправило в США партию пончиков на сумму 1000 долл. США. Оплата получена в феврале. Курс доллара США на дату отгрузки — 76,5 руб./долл. США, на дату оплаты 77 руб./долл. США.

Выручка от реализации в январе составит 76 500 руб.

Внереализационный доход (положительная курсовая разница) в феврале составит 500 руб.

В общем случае выручка от продажи товаров (работ, услуг) рассчитывается из цены, которая установлена в договоре между продавцом и покупателем. Считается, что эта цена соответствует рыночной цене.

В некоторых случаях **раздел V.1 НК РФ** предоставляет налоговым органам право проверить, действительно ли цена договора соответствует рыночной цене (подробнее об этом см. **главу 1**).

2.3. ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ. МОМЕНТЫ ПРИЗНАНИЯ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГООБЛАГАЕМЫХ СУММ

2.3.1. МОМЕНТ ОТРАЖЕНИЯ ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ ДОХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Понятие и состав внереализационных доходов были рассмотрены ранее в **п. 2.1.5**.

Момент признания внереализационных доходов зависит от выбранного метода учета доходов. Если доходы определяются по методу начисления, то внереализационные доходы признаются по правилам **ст. 271 НК РФ (табл. 2.1)**, если кассовым методом, то по мере их фактического поступления.

**МОМЕНТ ОТРАЖЕНИЯ
ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ ДОХОДОВ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ
(МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ)**

Вид внереализационного дохода	Момент отражения дохода в налоговом учете
Стоимость имущества (работ, услуг), полученного безвозмездно (кроме денежных средств) Иные аналогичные доходы	Дата подписания сторонами акта приемки-передачи имущества (работ, услуг)
Дивиденды, полученные от долевого участия в уставном капитале других организаций Безвозмездно полученные денежные средства	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика
Доходы от сдачи имущества в аренду Доходы от предоставления прав на результаты интеллектуальной деятельности Другие аналогичные доходы	Дата осуществления расчетов или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода
Штрафы и пени, начисленные за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров Суммы возмещения убытков	Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда
Суммы восстановленных резервов Доходы от участия в простом товариществе (совместной деятельности) Доходы от доверительного управления имуществом Иные аналогичные доходы	Последний день отчетного (налогового) периода
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	Дата выявления дохода (дата получения и (или) обнаружения соответствующих документов)
Стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств	Дата составления акта ликвидации основного средства
Положительные курсовые разницы, возникающие при продаже или покупке валюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Доход при уступке налогоплательщиком-продавцом права требования долга третьему лицу Доход финансового агента (нового кредитора)	День подписания акта об уступке права требования День последующей уступки приобретенного требования или день исполнения требования первичным должником
Проценты, начисленные по договорам займа, долговым ценным бумагам и иным долговым обязательствам	Последний день месяца отчетного периода — по договорам, которые действуют более одного отчетного периода

Продолжение табл. 2.1

Вид внереализационного дохода	Момент отражения дохода в налоговом учете
	Дата прекращения договора или погашения займа — по договорам, срок действия которых составляет менее одного отчетного периода
Положительная суммовая разница (до 01.01.2015 г.) ¹	У продавца — дата погашения задолженности перед 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)
Положительная курсовая разница 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 текущего месяца

2.3.2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУММЫ ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ ДОХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Рассмотрим более подробно следующие виды внереализационных доходов:

- положительные курсовые разницы;
- положительные суммовые разницы (до 01.01.2015 г.)¹;
- проценты по коммерческим кредитам и векселям к получению;
- штрафы и пени к получению;
- имущество, полученное безвозмездно;
- доходы (прибыль) прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств;
- стоимость ценностей, выявленных в результате инвентаризации;
- доходы в виде списанной кредиторской задолженности;
- суммы восстановленных резервов;

¹ С 1 января 2015 г. из НК РФ исключено понятие «суммовые разницы» и специальный порядок их учета. Суммовые разницы в существовавшем понимании стали частью курсовых разниц и теперь учитываются по единым с ними правилам. Новые правила учета применяются к тем суммовым разницам, которые возникают в отношении сделок, заключенных начиная с 1 января 2015 г.

- дивиденды к получению;
- проценты к получению;
- доходы от участия в совместной деятельности.

Положительные курсовые разницы

Налоговый учет на территории Российской Федерации ведется в рублях. Поэтому требования и обязательства, выраженные в иностранной валюте, а также имущество в виде валютных ценностей должны пересчитываться в рубли на более раннюю из указанных ниже дат:

- на дату совершения операции в иностранной валюте;
- на последнее число текущего месяца.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату признания дохода.

Если в налоговом учете возникла **положительная курсовая разница**, то она отражается в составе внереализационных доходов.

Положительные курсовые разницы образуются:

- при пересчете денежных средств на валютном счете или валюты в кассе, если на дату осуществления операции с валютой (или на последний день текущего месяца) ее курс вырос;
- при пересчете дебиторской задолженности, если на дату погашения задолженности (или на последний день текущего месяца) курс валюты оказался выше, чем на дату ее возникновения;
- при пересчете кредиторской задолженности, если на дату погашения задолженности (или на последний день текущего месяца) курс валюты оказался ниже, чем на дату ее возникновения.

Курсовые разницы по выданным/полученным авансам, номинированным в иностранной валюте, **не учитываются** при налогообложении¹.

Пример 2.16. Положительные курсовые разницы

ЗАО «Пончик» заключило договор с английской фирмой «ATC International» на поставку своих пончиков в Англию. ЗАО «Пончик» отгрузило продукцию 1 января текущего года на общую сумму 1000 фунтов

¹ Курсовые разницы не облагаются НДС.

стерлингов (НДС не облагается). Фирма «АТС International» оплатила счет.

ЗАО «Пончик» в фунтах стерлингов 15 апреля текущего года. ЗАО «Пончик» определяет доходы по методу начисления и отчитывается по налогу на прибыль ежеквартально.

Курс фунта стерлингов составил (условно):

- на 1 января — 150 руб./фунт стерлингов;
- на 31 марта — 153 руб./фунт стерлингов;
- на 15 апреля — 155 руб./фунт стерлингов.

В налоговом учете:

в отчете за I квартал:

- доход в виде выручки от реализации — 150 000 руб.;
- внереализационный доход в виде положительной курсовой разницы — 3000 руб.;
- в отчете за первое полугодие (нарастающим итогом):
 - доход в виде выручки от реализации — 150 000 руб.;
 - внереализационный доход в виде положительной курсовой разницы — 5000 руб.

Положительные суммовые разницы

Продажная цена может быть установлена в условных единицах (у. е.) с привязкой к иностранной валюте (например, к доллару США, евро и т. д.). Цену, установленную в условных единицах, нужно пересчитывать в рубли по курсу на дату оплаты.

Если с даты реализации товаров (работ, услуг) до даты их оплаты курс иностранной валюты вырос, то рублевая задолженность покупателя увеличится. Сумма, которую ему придется доплатить, до 01.01.2015 г. называлась **положительной суммовой разницей**¹.

Если с даты реализации товаров (работ, услуг) покупателю до даты их оплаты курс иностранной валюты понизился, то задолженность покупателя уменьшится. Сумма, на которую уменьшится долг, до 01.01.2015 г. называлась **отрицательной суммовой разницей**².

В налоговом учете положительные суммовые (с 01.01.2015 г. — курсовые) разницы учитываются как внереализационные доходы, а отрицательные — как внереализационные расходы. На выручку от реализации они не влияют. С 1 января 2012 г. такие разницы не облагаются НДС.

¹ С 01.01.2015 г. — положительной курсовой разницей.

² С 01.01.2015 г. — отрицательной курсовой разницей.

Если организация учитывает выручку по **кассовому** методу, то суммовые (с 01.01.2015 г. — курсовые) разницы при налогообложении прибыли **не** учитываются.

Пример 2.17. Суммовые (курсовые) разницы

По договору купли-продажи стоимость товаров выражена в условных единицах с привязкой к доллару США и составляет 1000 у. е.

Продавец учитывает выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Курс доллара США, установленный ЦБ РФ, составил:

- на дату отгрузки товаров покупателю — 66 руб./долл.;
- на дату оплаты товаров — 66,5 руб./долл.

В налоговом учете продавца отражаются:

- на дату отгрузки — выручка от реализации товаров в сумме 66 000 руб.;
- на дату оплаты — внереализационный доход в сумме 500 руб. (положительная суммовая разница).

По сделкам, заключенным до 1 января 2015 года, суммовая разница возникала однократно на дату оплаты. Порядок признания данной разницы (которая теперь приравнена к курсовым разницам) по сделкам, заключенным после 1 января 2015 происходит на последнее число текущего месяца или на дату оплаты, в зависимости от того, что произошло ранее.

Проценты по коммерческим кредитам и вексям к получению

В договоре купли-продажи товаров (работ, услуг) организация может предусмотреть предоставление покупателю отсрочки или рассрочки платежа с условием выплаты процентов за такую отсрочку. Подобная схема называется коммерческим кредитом.

В налоговом учете проценты, полученные по любым долговым обязательствам (в том числе по коммерческим кредитам), учитываются как внереализационные доходы. На выручку от реализации товаров (работ, услуг) они не влияют.

Пример 2.18. Проценты по коммерческим кредитам

ЗАО «Винни-Пятачок» продает товары, цена которых, согласно договору составляет 236 000 руб. (включая НДС — 36 000 руб.). По условиям договора покупатель должен оплатить товары через 30 дней после их получения. При этом покупатель должен уплатить 0,1% от стоимости товаров за каждый день отсрочки платежа.

Общая сумма процентов за отсрочку платежа составит:
 $236\,000 \text{ руб.} \times 0,1\% \times 30 \text{ дней} = 7080 \text{ руб.}$

В налоговом учете отражаются:

- выручка от продажи товаров (без НДС) — 200 000 руб.;
- внереализационный доход в виде процентов по коммерческому кредиту — 7080 руб. Эта сумма (по мнению автора книги) облагается НДС по расчетной ставке (см. п. 3.4.3).

Штрафы и пени к получению

Штрафы и пени от контрагентов за нарушение условий хозяйственных договоров в налоговом учете включаются в состав внереализационных доходов.

Организации, которые рассчитывают налог на прибыль по методу начисления, включают такие доходы в налоговую базу при соблюдении следующих условий:

- в договоре предусмотрены обстоятельства, при которых штрафы (пени) должен уплатить контрагент (например, нарушение сроков оплаты или поставки товаров);
- контрагент не возражает против уплаты штрафа (пени).

Если контрагент не согласен платить штраф (пеню), то его сумму надо включить в состав внереализационных доходов после вступления в силу соответствующего решения суда.

Имущество, полученное безвозмездно

Хотя безвозмездная передача и получение имущества (сделка дарения) на сумму более **3000 руб.** между коммерческими организациями не допускаются (**ст. 575 ГК РФ**), такие сделки очень распространены на практике.

Стоимость имущества, полученного безвозмездно, включается в состав внереализационных доходов исходя из его **рыночной цены**.

В налоговом учете стоимость такого имущества **не может быть меньше**:

- **остаточной** стоимости (по амортизируемому имуществу);
- **первоначальной** стоимости (по неамортизируемому имуществу).

Остаточная (первоначальная) стоимость имущества определяется по данным передающей стороны (**п. 8 ст. 250 НК РФ**).

Если остаточная (первоначальная) стоимость имущества больше, чем его рыночная цена, то в налоговом учете сумма

внереализационных доходов отражается исходя из его остаточной (первоначальной) стоимости.

Если безвозмездное имущество в дальнейшем будет реализовано, то доход от его реализации можно уменьшать на сумму, включенную в базу по налогу на прибыль при первоначальном получении данного имущества (введено с 01.01.2015 г.).

Пример 2.19. *Имущество, полученное безвозмездно*

ЗАО «Пончик» получило безвозмездно автомобиль от некоммерческой организации. Рыночная стоимость автомобиля — 300 000 руб. По данным налогового учета, у передающей стороны остаточная стоимость автомобиля равна 420 000 руб.

В налоговом учете ЗАО «Пончик» в состав внереализационных доходов будет включено 420 000 руб. (остаточная стоимость автомобиля по данным передающей стороны).

По правилам налогового учета налогом на прибыль не облагается стоимость имущества, полученного:

- от другой организации, если ее доля в уставном капитале организации-получателя **превышает 50%**;
- от другой организации, если доля организации-получателя в ее уставном капитале **превышает 50%**;
- от физического лица, если его доля в уставном капитале организации **превышает 50%**.

При этом указанное имущество не может быть передано третьим лицам в течение одного года с момента его получения. В противном случае налог уплачивается в общем порядке (подробнее см. п. 2.1.6).

Доходы (прибыль) прошлых лет, выявленные в текущем году

В налоговом учете прибыль прошлых лет, выявленная в текущем году, включается в состав внереализационных доходов.

Как правило, такие доходы возникают, если в предыдущие отчетные периоды были допущены ошибки (например, списаны расходы, которые не должны учитываться при налогообложении).

Порядок исправления таких ошибок в налоговом учете зависит от того, определены ли точные периоды, в которых они возникли.

Если период совершения ошибки **определен**, то она исправляется в периоде, **когда была допущена**. Следовательно,

сумма внереализационного дохода отражается в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло занижение налогооблагаемой прибыли.

Если этот период **не выявлен**, то ошибка исправляется **в текущем отчетном (налоговом) периоде**. Следовательно, сумма внереализационного дохода отражается в том отчетном (налоговом) периоде, в котором ошибка была обнаружена.

В первом случае организации необходимо сдать в налоговую инспекцию уточненную декларацию по налогу на прибыль, а во втором случае уточненная декларация не сдается.

Пример 2.20. Доходы прошлых лет, выявленные в текущем периоде

Во II квартале текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил факт занижения налогооблагаемой прибыли ЗАО на 1 000 000 руб.

Вариант 1. Установлено, что ошибка, которая привела к занижению налога, была совершена во II квартале прошлого года. В этой ситуации бухгалтер должен:

- включить в состав внереализационных доходов первого полугодия прошлого года 1 000 000 руб.;
- доплатить налог на прибыль за прошлого года в сумме 200 000 руб. (1 000 000 руб. × 20%);
- сдать уточненные декларации по налогу за полугодие, 9 месяцев и прошлый год в целом;
- уплатить пени за просрочку уплаты налога (подробнее см. главу 7).

Вариант 2. Период совершения ошибки не установлен.

В этой ситуации бухгалтер должен включить 1 000 000 руб. в состав внереализационных доходов по итогам первого полугодия текущего года.

**Стоимость ценностей,
полученных при ликвидации основных средств**

Если организация ликвидирует объект основных средств, то ценности, которые остались после списания основного средства (детали, узлы, агрегаты), приходятся по рыночной стоимости (по цене возможной реализации).

Стоимость материалов или другого имущества, полученного при разборке или демонтаже ликвидируемого основного средства, отражается в налоговом учете в составе внереализационных доходов.

Пример 2.21. Стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств

ЗАО «Винни-Пятачок» решило ликвидировать здание склада. Первоначальная стоимость здания — 1 500 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту ликвидации — 1 480 000 руб. Затраты, связанные с ликвидацией здания, составили 160 000 руб.

В результате ликвидации здания были получены материалы, рыночная стоимость которых составляет 64 000 руб.

Затраты, связанные с ликвидацией здания, в сумме 180 000 руб. (1 500 000 — 1 480 000 + 160 000) отражаются в налоговом учете как внереализационные расходы.

Стоимость материалов, полученных в результате ликвидации здания (64 000 руб.), отражается в налоговом учете как внереализационный доход.

Ценности, выявленные в результате инвентаризации

В ходе инвентаризации организация может обнаружить те или иные материальные ценности, которые не отражены в бухгалтерском и налоговом учете (материалы, товары, готовая продукция и т. д.). Рыночная цена этих ценностей отражается в составе внереализационных доходов.

Начиная с **1 января 2010 г.** организация вправе уменьшить доходы от реализации этого имущества на вышеуказанную стоимость.

Пример 2.22. Ценности, выявленные в результате инвентаризации

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

- материалы (рыночная стоимость — 50 000 руб.);
- полуфабрикаты (рыночная стоимость — 70 000 руб.);
- готовая продукция (рыночная стоимость — 80 000 руб.).

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Пончик» должен включить в состав внереализационных доходов 200 000 руб. (50 000 + 70 000 + 80 000).

Предположим, что вышеуказанное имущество было реализовано за 300 000 руб. Облагаемая прибыль от реализации составит 100 000 руб.

Списанная кредиторская задолженность

Кредиторская задолженность в налоговом учете списывается:

- по истечении срока исковой давности (три года с момента оплаты поставщику согласно договору);
- в случае ликвидации кредитора.

Сумма списанной кредиторской задолженности включается в состав внереализационных доходов.

Согласно **ст. 251 НК РФ**, списание кредиторской задолженности по налогам, пеням и штрафам перед бюджетами и внебюджетными фондами, производимое по законодательству РФ или по решению Правительства РФ, не приводит к возникновению облагаемого дохода.

Суммы восстановленных резервов

В налоговом учете организация может создать следующие резервы:

- по сомнительным долгам;
- по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- по ремонту основных средств;
- по предстоящим расходам на оплату отпусков и выплату вознаграждения за выслугу лет.

Суммы созданных резервов сразу уменьшают налогооблагаемую прибыль организации. Однако если на конец налогового периода тот или иной резерв будет использован не полностью, его неизрасходованная сумма в налоговом учете включается в состав внереализационных доходов.

Полученные дивиденды

Дивиденды отражаются в налоговом учете в составе внереализационных доходов после того, как они будут фактически получены.

Согласно **п. 3 ст. 284 НК РФ**, по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

0% — по доходам, **получаемым** российскими организациями¹ от других российских и иностранных организаций, не зарегистрированных в офшорных зонах и государствах с льготным режимом налогообложения (согласно перечню таких государств и территорий, утверждаемому Минфином РФ). Для получения права на применение ставки **0%** организация, получающая дивиденды, должна **непрерывно** владеть на протяжении не менее **365 календарных дней** не менее **50%** уставного (складочного) капитала организации, выплачивающей дивиденды.

¹ Благодаря поправкам, внесенным **Федеральным законом № 32-ФЗ от 15.02.2016**, право использовать льготную ставку по дивидендам получили также иностранные организации, которые самостоятельно признали себя налоговыми резидентами РФ в порядке, установленном **п. 8 ст. 246.2 НК РФ**. Иные иностранные организации применять нулевую ставку к полученным дивидендам не вправе.

13%¹ — по дивидендам, **получаемым** российскими организациями от других российских и иностранных организаций, по которым применение ставки 0% не предусмотрено.

С дивидендов, которые получены от **российской** организации, налог на прибыль исчисляется по ставке 13%¹. При этом сумму налога удерживает организация, **выплатившая** дивиденды, которая выступает в роли налогового агента.

С дивидендов, которые получены от большинства иностранных организаций, налог на прибыль исчисляется по ставке 13%¹, но сумму налога перечисляет в бюджет организация, **получившая** дивиденды.

При этом российская организация, получившая дивиденды от иностранной организации, не вправе уменьшить свой налог на сумму налога, уплаченного иностранной организацией, если это прямо не предусмотрено международным договором об избежании двойного налогообложения².

Пример 2.23. Дивиденды

В текущем году ЗАО «Пончик» получило дивиденды от:

- *российской компании в сумме 100 000 руб.;*
- *от иностранной компании (принадлежащей ЗАО «Пончик» на момент получения дивидендов на 45%) в сумме 200 000 руб.*

Полученные дивиденды учитываются в составе внереализационных доходов. Однако налогообложению подлежат только дивиденды, полученные от иностранной компании. Ставка налога составит 13%¹, а не 0%, так как не выполнено одно из условий п. 3 ст. 284 НК РФ. Сумма налога будет равна 26 000 руб. (200 000 × 13%).

Дивиденды, полученные от российской компании, уже были обложены налогом на прибыль у источника выплаты (т. е. 100 000 руб. представляют собой сумму дивидендов после налогообложения).

Выплачиваемые дивиденды

Правила удержания налога на прибыль при **выплате** дивидендов российским и иностранным организациям совпадают

¹ До 01.01.2015 —9%.

² Как правило, иностранная организация обязана удержать и заплатить налог в бюджет своей страны при каждой выплате дивидендов. Суммы такого налога будут приняты к зачету в РФ только в случае, если это предусмотрено международным договором между РФ и страной, где зарегистрирована иностранная организация — плательщик дивидендов. В противном случае (т. е. при отсутствии международного договора) может иметь место двойное обложение дивидендов (т. е. уплата налога с дивидендов как за границей, так и в РФ).

с правилами для удержаний налога на доходы физических лиц (см. раздел 4.13). Ставка налога на дивиденды, выплачиваемые российским компаниям, составляет 13%¹, а иностранным компаниям — 15%.

Проценты по займам, предоставленным другим организациям

Если организация предоставляет заем другой организации или физическому лицу, то сумма процентов, полученных по договору займа, отражается в налоговом учете в составе вне-реализационных доходов.

В налоговом учете проценты к получению начисляются в конце месяца каждого отчетного периода, а если договор прекращает действие до конца отчетного периода, то в момент окончания срока договора.

Отчетным периодом по налогу на прибыль является месяц или квартал (в зависимости от выбранной плательщиком системы отчетности). Налоговым периодом по налогу на прибыль всегда является календарный год.

Пример 2.24. Проценты к получению

6 октября текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» предоставило ЗАО «Осел Иа» заем на сумму 1 000 000 руб. сроком на 6 месяцев.

Согласно заключенному договору, ЗАО «Осел Иа» уплачивает проценты по займу по ставке 12% годовых. Проценты уплачиваются один раз в три месяца начиная с 6 января следующего года.

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

Проценты к получению начисляются ежемесячно на последнее число месяца отчетного периода и отражаются в составе вне-реализационных доходов (нарастающим итогом).

По состоянию на 31 октября:

$1\,000\,000 \text{ руб.} \times 25 : 365 \times 12\% = 8219 \text{ руб.}$ (проценты рассчитываются начиная со 2-го дня после дня выдачи займа).

По состоянию на 30 ноября:

$1\,000\,000 \text{ руб.} \times 30 : 365 \times 12\% + 8219 \text{ руб.}$ (% за октябрь) = $9863 + 8219 = 18\,082 \text{ руб.}$

По состоянию на 31 декабря:

$1\,000\,000 \text{ руб.} \times 31 : 365 \times 12\% + 18\,082 \text{ руб.}$ (% за октябрь, ноябрь) = $10\,192 + 18\,082 = 28\,274 \text{ руб.}$

¹ До 01.01.2015 —9%.

Доходы от участия в совместной деятельности

Доходы, полученные от ведения совместной деятельности по договору простого товарищества, отражаются в налоговом учете в составе внереализационных доходов.

В налоговом учете распределенные между участниками доходы от ведения совместной деятельности начисляются в момент окончания отчетного (налогового) периода по налогу на прибыль.

Пример 2.25. Доходы от совместной деятельности

29 января текущего года в пользу ЗАО «Пончик» был распределен доход от совместной деятельности. Сумма дохода составила 850 000 руб. Отчетный период по налогу на прибыль для ЗАО «Пончик» — квартал.

Внереализационный доход — 850 000 руб. отражается в налоговом учете 31 марта, т. е. на последний день отчетного периода.

2.4. МОМЕНТ ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ. КАССОВЫЙ МЕТОД И МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ. ПРЯМЫЕ И КОСВЕННЫЕ РАСХОДЫ

2.4.1. МОМЕНТ ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ

Общие положения

Метод признания расходов для целей налогообложения прибыли зависит от метода, выбранного для признания расходов (подробнее см. п. 2.2.1).

Если для доходов выбран **метод начисления**, то расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации в том периоде, в котором они возникли (т. е. были начислены), независимо от момента оплаты.

Исключение сделано для нескольких видов расходов (например, расходов по обязательному и добровольному страхованию, выплатам компенсаций за использование личного транспорта в служебных целях), которые признаются только после их оплаты.

Если доходы признаются по **кассовому методу**, расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации только после их фактической оплаты.

Расходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату признания дохода.

Пример 2.26. Методы признания расходов для целей налогообложения прибыли

В декабре текущего года ЗАО «Пончик» осуществило следующие операции:

1) начислило зарплату персоналу за декабрь (выплата произведена в январе следующего года);

2) начислило проценты за пользование банковским кредитом (проценты выплачены в январе).

Кроме того, ЗАО «Пончик» получило счет за электроэнергию (счет оплачен в январе).

Если ЗАО «Пончик» признает доходы по методу начисления, то все вышеупомянутые расходы признаются в декабре в момент их начисления.

Если для целей налога на прибыль доходы признаются по кассовому методу, то все указанные расходы признаются в январе после фактической оплаты.

Отражение расходов при использовании кассового метода

Порядок отражения расходов при кассовом методе определен **ст. 273 НК РФ**. Согласно данной статье, расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Под фактической оплатой расходов понимается прекращение обязательства по оплате полученных товаров (работ, услуг) перед поставщиком любым способом (денежным платежом, взаимозачетом, передачей имущества и т. д.).

Кроме основного требования об оплате затрат **ст. 273 НК РФ** устанавливает ряд дополнительных правил в отношении следующих расходов:

- затраты на приобретение сырья и материалов включаются в состав расходов только по мере списания этого сырья и материалов в производство;
- основные средства и нематериальные активы включаются в расходы через амортизационные отчисления. При этом допускается амортизация только **оплаченного** имущества.

Пример 2.27. Признание расходов при кассовом методе

В декабре текущего года ЗАО «Пончик» осуществило следующие операции:

1) получило и оплатило муку и сахар для производства пончиков. Материалы использованы в январе следующего года;

2) получило и оплатило партию газированных напитков для перепродажи. Товары проданы в феврале следующего года;

3) оплатило аренду за I квартал следующего года.

Для целей налога на прибыль доходы признаются по кассовому методу.

Расходы 2 и 3 признаются в декабре текущего года согласно общему правилу (ограничение по сырью и материалам не действует в отношении товаров). Расход 1 признается только в январе следующего года.

Отражение расходов при использовании метода начисления

Порядок отражения расходов при методе начисления определен ст. 272 НК РФ. Согласно данной статье, **расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты.**

В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме доходов налогоплательщика.

Пример 2.28. Распределение расходов в целях налогообложения прибыли

ЗАО «Пончик» занимается продажей двух видов пончиков — «Голстяк» и «Диетический». Пончик «Голстяк» фирма производит самостоятельно, «Диетический» закупается на другом предприятии и перепродается. Данные о финансовых результатах фирмы за текущий год приведены ниже (без НДС).

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

Сумма, вырученная от продаж второго вида пончиков, — 600 000 руб.

Расходы по аренде торговых павильонов, в которых продаются оба вида пончиков, составили 120 000 руб. Зарплата административного персонала ЗАО «Пончик» — 150 000 руб. На эту зарплату были начислены страховые взносы — 54 000 руб.

Данные расходы не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности. Они распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме доходов налогоплательщика.

На доходы от продажи пончиков «Толстяк» распределяются расходы в сумме, руб.:

$$(120\ 000 + 150\ 000 + 54\ 000) \times 1\ 000\ 000 : 1\ 600\ 000 = 202\ 500.$$

На доходы от перепродажи пончиков «Диетический» распределяются расходы в сумме, руб.:

$$(120\ 000 + 150\ 000 + 54\ 000) \times 600\ 000 : 1\ 600\ 000 = 121\ 500.$$

Статья 272 НК РФ особо оговаривает моменты признания важнейших расходов, связанных с производством и реализацией (табл. 2.2).

Таблица 2.2

МОМЕНТ ОТРАЖЕНИЯ В НАЛоговом УЧЕТЕ
ОСНОВНЫХ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРОИЗВОДСТВОМ
И РЕАЛИЗАЦИЕЙ (МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ)

Вид расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
Сырье и материалы	Дата передачи в производство сырья и материалов
Услуги (работы) производственного характера	Дата подписания акта приемки-передачи таких услуг (работ)
Амортизация	Ежемесячно в порядке, установленном ст. 259 и 322 НК РФ (подробнее см. раздел 2.7)
30%-ное единовременное списание капитальных вложений	Отчетный (налоговый) период, на который приходится дата начала амортизации (подробнее см. раздел 2.7)
Оплата труда	Ежемесячно
Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) сотрудников	В том отчетном (налоговом) периоде, в котором была произведена уплата страховых взносов. В случае если договор заключен на срок более одного отчетного (налогового) периода и уплата производится одним платежом, то расходы признаются пропорционально количеству календарных дней действия договора

Пример 2.29. Дата признания страховых выплат в целях налогообложения прибыли

Отчетный период по налогу на прибыль для ЗАО «Пончик» — квартал. 10 февраля текущего года ЗАО перечислило 120 000 руб. по дого-

вору добровольного медицинского страхования своих сотрудников. Срок договора — 1 год.

Сумма страховых выплат, признаваемая расходом в I квартале, равна: $120\ 000 \text{ руб.} \times (18 \text{ дней} + 31 \text{ день}) : 365 \text{ дней} = 16\ 110 \text{ руб.}$

Подобный точный порядок признания расходов по дням предусмотрен в НК РФ только для этого типа расходов.

Статья 272 НК РФ предусматривает моменты признания некоторых прочих и внереализационных расходов (**табл. 2.3**).

Таблица 2.3

МОМЕНТ ОТРАЖЕНИЯ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ НЕКОТОРЫХ
ПРОЧИХ И ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ РАСХОДОВ
ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ МЕТОДА НАЧИСЛЕНИЯ

Вид расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
Комиссионные сборы Работы (услуги), предоставленные сторонними организациями Арендные (лизинговые) платежи Иные подобные расходы	Дата расчетов (предъявления документов для расчетов) по договору либо последнее число отчетного (налогового) периода
Компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	Дата оплаты
Расходы на командировки Содержание служебного транспорта Представительские расходы Иные подобные расходы	Дата утверждения авансового отчета
Штрафы и пени к уплате за нарушения договорных или долговых обязательств Суммы возмещения убытков (ущерба)	Дата признания указанных сумм либо дата вступления в силу решения суда
Проценты к уплате по договорам займа и иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги	Последний день месяца отчетного периода — по договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период Дата прекращения договора или погашения займа — по договорам, срок действия которых составляет менее одного отчетного периода
Расходы по приобретению имущества для передачи в финансовую аренду (в случае если имущество учитывается на балансе у лизингополучателя)	Отчетные (налоговые) периоды, в которых предусмотрены арендные (лизинговые) платежи пропорционально сумме последних

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: <ul style="list-style-type: none"> • 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 — 3 540 000 руб. (в том числе НДС — 540 000 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 × 90%)	(540 000)
транспортные расходы (50 000 × 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.

$(35\,000\text{ руб.} + 36\,000\text{ руб.} + 39\,000\text{ руб.}) : (10\,000\text{ шт.} + 10\,000\text{ шт.} + 10\,000\text{ шт.}) = 110\,000\text{ руб.} : 30\,000\text{ шт.} = 3\text{ руб. } 67\text{ коп. за } 1\text{ шт.}$

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 эксклюзивного 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>
<i>Итого налогооблагаемая прибыль</i>	<i>82 000</i>

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 «заработана») и обусловлена не трудовыми результатами, а какими-

зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий; подробнее см. п. 2.1.7).

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

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.

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.

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 менее**¹ не амортизируются, а одновременно² 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**.

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.

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.

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 одновременно² 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.**

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.

¹ До 1 января 2016 г. — нематериальные активы первоначальной стоимостью 40 000 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 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 улучшения 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 ли-

зинга, 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»).

**2.7.2. ИМУЩЕСТВО, ОТНОСЯЩЕЕСЯ
К АМОТИЗИРУЕМОМУ, НО НЕ ПОДЛЕЖАЩЕЕ
АМОТИЗАЦИИ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ**

В налоговом учете амортизации **не подлежат** следующие виды амортизируемого имущества:

- имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;
- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;
- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного и дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализи-

- рованные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. Стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;
 - приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Пример 2.46. *Имущество, не подлежащее амортизации в налоговом учете*

1. Городская библиотека приобрела компьютеры для читального зала. Доступ в данный зал предоставляется бесплатно всем читателям.

Стоимость компьютеров не может быть отнесена через амортизацию на расходы библиотеки, поскольку они не используются для предпринимательской деятельности. В налоговом учете амортизация по компьютерам не начисляется.

2. Городская библиотека приобрела ксерокс за счет средств бюджетного финансирования. Услуги по копированию книг оказываются читателям за плату.

Стоимость ксерокса не может быть отнесена через амортизацию на расходы библиотеки, поскольку он был приобретен за счет бюджетных средств. В налоговом учете амортизация по нему не начисляется.

3. ЗАО «Пончик» приобрело право на изготовление пончиков по специальному рецепту. Согласно договору, ЗАО должно перечислять правообладателю ежеквартальные платежи.

В налоговом учете амортизация не начисляется. Платежи включаются в состав прочих расходов.

Из состава амортизируемого имущества **исключаются** основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в **безвозмездное пользование**;
- переведенные по решению руководства организации на **консервацию** продолжительностью **свыше трех месяцев**;

- находящиеся по решению руководства организации на **реконструкции и модернизации** продолжительностью **свыше 12 месяцев**¹.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Пример 2.47. *Начисление амортизации по имуществу, переданному в безвозмездное пользование, и имуществу, находящемуся на модернизации*

В отчетном периоде ЗАО «Пончик» передало ЗАО «Осел Иа» в безвозмездное пользование агрегат по производству пончиков.

ЗАО «Пончик» также начало модернизацию некоторых своих основных средств. Срок модернизации составляет 10 месяцев.

ЗАО «Пончик» не вправе амортизировать агрегат, переданный другой фирме в безвозмездное пользование.

Основные средства, находящиеся на модернизации, можно амортизировать, так как срок их модернизации не превышает 12 месяцев.

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

2.7.3. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества установлен в **ст. 257 НК РФ**.

Первоначальная стоимость приобретенного основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

В первоначальную стоимость основного средства, в частности, **включаются**:

- суммы, уплаченные продавцу основного средства (за исключением НДС, который принимается к вычету);
- суммы, уплаченные за монтаж основного средства;
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением основного средства;

¹ С 1 января 2015 г. можно начислять амортизацию по таким основным средствам, если они продолжают использоваться налогоплательщиком.

- расходы по доставке основного средства;
- прочие расходы по доведению основного средства до состояния, в котором оно пригодно для использования.

В первоначальную стоимость основного средства **не включаются:**

- таможенные пошлины, уплаченные при ввозе основного средства в Российскую Федерацию¹;
- суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой основного средства;
- плата нотариусу за оформление регистрации прав на приобретенное основное средство (в случаях, когда необходимо нотариальное оформление);
- курсовые (до 01.01.2015 — суммовые) разницы, связанные с покупкой основного средства;
- проценты по займам и кредитам, полученным для покупки основного средства, независимо от времени их начисления;
- сборы, связанные с регистрацией права собственности на основное средство.

Все эти суммы включаются в налоговый учет в состав прочих или внереализационных расходов.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных безвозмездно, определяется исходя из рыночных цен на подобное имущество.

В налоговом учете стоимость такого основного средства не может быть меньше его остаточной стоимости по данным передающей стороны (**п. 8 ст. 250 НК РФ**). Данная ситуация была рассмотрена ранее в **примере 2.19**.

Основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражаются в налоговом учете по остаточной стои-

¹ Вопрос о невключении в стоимость импортного основного средства остается спорным. Согласно **Письму Министерства финансов РФ № 03-03-06/1/413 от 8 июля 2011 г.**, на которое ссылается ФНС РФ в своем письме № ГД-4-317660 от 22.04.2014 г., таможенные пошлины следует учитывать в первоначальной стоимости основных средств. Однако в том же письме говорится следующее: «Мнение Департамента, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с **Письмом Минфина России № 03-02-07/2-138 от 7 августа 2007 г.**, направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме».

мости, которая сформирована в налоговом учете передающей стороны на дату перехода права собственности.

Если расходы на передачу производятся также в счет вклада в уставный капитал, то они включаются в первоначальную стоимость имущества. Причем и эти расходы учредителя, и данные его налогового учета организация, получившая основные средства, должна подтвердить документально. В противном случае первоначальная стоимость полученных основных средств принимается равной нулю (**подп. 2 п. 2 ст. 277 НК РФ**).

Определение первоначальной стоимости основных средств, созданных в результате строительства

Основное средство может быть построено двумя способами:

- **подрядным** (работы по строительству проводятся сторонними организациями-подрядчиками);
- **хозяйственным** (строительные работы выполняются самой организацией).

При строительстве подрядным способом первоначальная стоимость основного средства складывается из всех затрат на его строительство (**п. 1 ст. 257 НК РФ**).

Если строительство ведется хозяйственным способом, то первоначальная стоимость основного средства отражается в налоговом учете в том же порядке, что и стоимость готовой продукции на складе (**п. 1 ст. 257 НК РФ**).

Порядок расчета стоимости готовой продукции на складе приведен в **ст. 319 НК РФ**, согласно которой в стоимость готовой продукции включаются только **прямые** расходы, к которым, в частности, относятся:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда строительных рабочих;
- суммы страховых взносов во внебюджетные фонды, начисленных на оплату труда строительных рабочих;
- амортизация строительных машин и оборудования.

Конкретный перечень прямых расходов устанавливается самой организацией и утверждается в ее учетной политике в целях налогообложения (**ст. 318 НК РФ**).

Все остальные расходы считаются косвенными и стоимость основного средства в налоговом учете не увеличивают.

Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества, являющегося предметом лизинга

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов (без НДС) лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Определение первоначальной стоимости амортизируемых нематериальных активов

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов (без НДС) на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования.

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов (без НДС) на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, на услуги сторонних организаций, на уплату патентных пошлин).

2.7.4. ИЗМЕНЕНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ АМОТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К работам по **достройке, дооборудованию, модернизации** относятся *«работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами» (п. 2 ст. 257 НК РФ).*

Под **реконструкцией** НК РФ понимает *«переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции» (п. 2 ст. 257 НК РФ).*

К **техническому перевооружению** относится «комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным» (п. 2 ст. 257 НК РФ).

Вышеуказанные мероприятия нельзя путать с ремонтом основных средств, стоимость которого включается в состав прочих расходов независимо от вида ремонта — текущего или капитального.

Пример 2.48. Амортизируемое имущество, переданное в безвозмездное пользование и находящееся на модернизации

1. ЗАО «Пончик» провело замену мотора и передающих механизмов в агрегате для изготовления пончиков. Мощность нового мотора превышает мощность старого в 1,5 раза. Работы выполнены сторонней организацией. В результате данной операции стоимость основного средства будет увеличена на сумму затрат без НДС.

2. ЗАО «Винни-Пятачок» провело капитальный ремонт отопительной системы в своем цехе по розливу меда. Расходы на ремонт основного средства уменьшают налогооблагаемую прибыль в составе прочих расходов.

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

Переоценки основных средств, проведенные **после 1 января 2002 г.**, 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

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

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

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

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

Право единовременного списания части стоимости основных средств **не распространяется** на основные средства, полученные **безвозмездно**.

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

Если налогоплательщик воспользовался предоставленной возможностью единовременного списания **не более 30% (10%)**

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

**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

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. С 2012 г. 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 введена новая **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.

2.8.12. РАСХОДЫ НА ПОДГОТОВКУ И ПЕРЕПОДГОТОВКУ КАДРОВ И ОЦЕНКУ КВАЛИФИКАЦИИ РАБОТНИКОВ

В бухгалтерском учете затраты на подготовку и переподготовку кадров включаются в состав расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включаются в состав прочих расходов.

В прочие расходы для целей налогообложения прибыли включаются расходы налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, а также на профессиональную подготовку и переподготовку его работников (**подп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ**).

При этом необходимо выполнение следующих условий (**п. 3 ст. 264 НК РФ**):

1) обучение работников налогоплательщика должно осуществляться на основании договоров с **российскими** образовательными учреждениями, имеющими соответствующую **лицензию**, либо **иностранными** образовательными учреждениями, имеющими соответствующий **статус**;

2) обучение по **основным и дополнительным** профессиональным образовательным программам, а также профессиональную подготовку и переподготовку проходят работники налогоплательщика, заключившие с налогоплательщиком трудовой договор, либо физические лица, заключившие с налогоплательщиком договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев по окончании указанного обучения или профессиональной подготовки и переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, заключить с ним трудовой договор и отработать у налогоплательщика не менее одного года.

Если второе условие оказывается невыполненным, то оплата обучения, ранее отнесенная на расходы, подлежит включению во внереализационные доходы, облагаемые налогом на прибыль, в том отчетном (налоговом) периоде, в котором данное условие было нарушено. Исключение составляют случаи расторжения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (**ст. 83 ТК РФ**).

Не признаются расходами на обучение расходы, связанные с организацией развлечений, отдыха или лечения сотрудников, а также расходы по содержанию образовательных

учреждений и выполнению для них бесплатных работ (бесплатных услуг).

С 1 января 2017 года вступил в силу Закон о независимой оценке квалификации. Чтобы стимулировать участие в оценке, введено положение об учете стоимости оценки в расходах по налогу на прибыль (**подп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ**).

Для проведения независимой оценки квалификации работника потребуется его письменное согласие. Учесть расходы организация сможет, если оценка проведена на основании договора об оказании соответствующих услуг и оценку проходили работники, заключившие с налогоплательщиком трудовой договор.

2.9. ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ РАСХОДЫ

2.9.1. СОСТАВ ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ РАСХОДОВ. МОМЕНТ ИХ ПРИЗНАНИЯ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Полный перечень внереализационных расходов содержится в **ст. 265 НК РФ** (подробнее см. **п. 2.1.5**). Этот перечень не является закрытым. К внереализационным расходам относятся любые расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль и не учитываются в составе расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг).

Момент признания внереализационных расходов зависит от выбранного метода отражения доходов (подробнее см. **п. 2.4.1**).

Порядок отражения в налоговом учете многих видов внереализационных расходов (курсовых и суммовых разниц, штрафов и пеней, убытков прошлых лет и др.) аналогичен порядку отражения внереализационных доходов (подробнее см. **раздел 2.3**).

В данном разделе будут рассмотрены следующие виды внереализационных расходов:

- расходы на уплату процентов по долговым обязательствам;
- расходы по списанию дебиторской задолженности (в том числе расходы на создание резерва по сомнительным долгам).

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 нерален 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 2015 г. ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» партию товаров за 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). Срок оплаты по договору — 1 октября 2015 г.

Прошло три года, а ЗАО «Осел Иа» так и не перечислило деньги за отгруженную ему продукцию. 1 октября 2018 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

Выручка	236 000
НДС	(36 000)
Остаточная стоимость в налоговом учете*	(233 333)
Убыток от реализации	(33 333)
* Амортизация равна: $500\,000 \text{ руб.} \times (11 + 12 + 9) : (5 \times 12) = 266\,667 \text{ руб.}$ Остаточная стоимость равна: $500\,000 \text{ руб.} - 266\,667 \text{ руб.} = 233\,333 \text{ руб.}$	
Убыток по налогу на прибыль учитывается равномерно в течение 28 месяцев, что равно разнице между общим установленным сроком использования основного средства (5 лет, или 60 месяцев) и фактическим сроком его использования (32 месяца).	
Результат от реализации материалов:	
Выручка	11 800
НДС	(1800)
Стоимость приобретения	(20 000)
Убыток от реализации	(10 000)
Убыток принимается в полной сумме в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошла реализация основного средства.	

Продажа готовой продукции, товаров, ценных бумаг, нематериальных активов и прав на земельные участки

Правила определения прибыли от продажи готовой продукции и товаров были рассмотрены в **разделах 2.2 и 2.4**.

Правила определения прибыли от продажи ценных бумаг установлены в **ст. 280 НК РФ**.

Правила определения прибыли от продажи нематериальных активов установлены в **ст. 268 НК РФ**.

Исчисление прибыли от реализации права на земельные участки регулируется **ст. 264.1 НК РФ**.

2.11. УМЕНЬШЕНИЕ ТЕКУЩЕЙ ПРИБЫЛИ НА ВЕЛИЧИНУ УБЫТКОВ ПРОШЛЫХ ЛЕТ. ИНВЕСТИЦИОННЫЙ НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ. СРОКИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ И УПЛАТЫ НАЛОГА

2.11.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУММЫ УБЫТКА ПРОШЛЫХ ЛЕТ ПРИ РАСЧЕТЕ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ ПРИБЫЛИ

Налогооблагаемая прибыль может быть уменьшена на всю сумму полученного в предыдущие налоговые периоды убытка

или на часть этой суммы. Суммы убытков определяются по данным налогового учета согласно положениям **ст. 283 НК РФ**.

В общем случае величина убытка определяется по итогам календарного года.

Начиная с **01.01.2017 г.** перенос убытков на будущее **не ограничен во времени**.¹

Если организация получила убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится только после погашения предыдущих.

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)**². Данное изменение касается убытков, понесенных за налоговые периоды, начинающиеся с **1 января 2007 года**. До **1 января 2017 года** ограничений на размер переносимого убытка не было.

<i>Пример 2.71. Перенос убытков прошлых лет</i>			
<i>Прибыль ЗАО «Пончик» (до использования убытков прошлых лет) составила, млн руб.:</i>			
	<i>2015 г.</i>	<i>2016 г.</i>	<i>2017 г.</i>
<i>Текущая прибыль без учета убытка</i>	<i>12</i>	<i>2</i>	<i>10</i>
<i>По состоянию на 1 января 2015 г., по данным налогового учета, у ЗАО «Пончик» числились, млн руб.:</i>			
<i>убыток 2013 г. — 10, убыток 2014 г. — 12.</i>			
<i>Всего может быть перенесено на 2015 г. и последующие годы:</i>			
<i>10 + 12 = 22 млн руб.</i>			
<i>Расчет облагаемой прибыли ЗАО «Пончик», млн руб.</i>			
	<i>2015 г.</i>	<i>2016 г.</i>	<i>2017 г.</i>
<i>1. Текущая прибыль без учета убытка</i>	<i>12</i>	<i>2</i>	<i>10</i>
<i>2. Максимальный убыток</i>	<i>(12)</i>	<i>(2)</i>	<i>(5)*</i>
<i>3. Налогооблагаемая прибыль</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>5</i>
<i>4. Сумма убытка к переносу</i>	<i>(10)</i>	<i>(8)</i>	<i>(3)</i>
<i>* С 01.01.2017 г. по 31.12.2020 г. введено ограничение на максимальный размер убытка в виде 50% от текущей прибыли.</i>			

¹ До **01.01.2017 г.** переносить убыток на будущее налогоплательщик был вправе в течение **10 лет**, следующих за налоговым периодом, в котором он был получен.

² Это нововведение не затрагивает базу, к которой применяются некоторые специальные ставки по налогу на прибыль. Например, ставки для организаций — участников региональных инвестиционных проектов.

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).

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 11,8 млн руб. (в том числе НДС — 1,8 млн руб.). Себестоимость проданных кормов — 5,9 млн руб. (в том числе НДС — 0,9 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 4 602 000 руб., в том числе:

в I квартале — 590 000 руб.; во II квартале — 1 416 000 руб.;

в III квартале — 1 298 000 руб.; в IV квартале — 1 298 000 руб.

За первое полугодие текущего года ЗАО получило выручку (в том числе НДС) в сумме 2 242 000 руб., в том числе:

в I квартале — 708 000 руб.; во II квартале — 1 534 000 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 — 472 000 руб.

ЗАО «Осел Иа» перечислило 236 000 руб. на счет ЗАО «Винни-Пятачок» в феврале текущего года.

В марте текущего года между фирмами был произведен взаимозачет на сумму 23 600 руб.

В апреле текущего года ЗАО «Осел Иа» передало ЗАО «Винни-Пятачок» в счет оплаты меда вексель компании «Роснефть» на сумму 212 400 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 472 000 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 1 180 000 руб. (включая НДС — 180 000 руб.). В оплату товаров покупатель выдал ЗАО «Винни-Пятачок» собственный вексель. Номинальная стоимость векселя — 1 180 000 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 1 888 000 руб. (в том числе НДС — 288 000 руб.).

2. За отгруженную ранее продукцию получена оплата от покупателей на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 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 1 062 000 руб. (в том числе НДС — 162 000 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 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 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 82 600 руб. (в том числе НДС — 12 600 руб.). Материалы получены в феврале.

12. В январе была произведена оплата за услуги производственного назначения в сумме 472 000 (в том числе НДС — 72 000 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 «Ослому 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 4 720 000 руб. (в том числе НДС — 720 000 руб.).

Сумма призов для победителей рекламной кампании пончиков составила 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.).

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

Определите сумму расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, и сумму НДС, не принимаемую к вычету.

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 — 472 000 руб. (в том числе НДС — 72 000 руб.);

2) на культурно-развлекательные мероприятия для представителей других фирм — 177 000 руб. (в том числе НДС — 27 000 руб.);

3) на оплату авиабилетов и проживания в гостиницах представителей других фирм — 354 000 руб. (в том числе НДС — 54 000 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 одновременное 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%.

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 18%.

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 — 18 руб. (100 руб. × 18%);
- у предприятия Б — 36 руб. (200 руб. × 18%);
- у мебельной фабрики В — 90 руб. (500 руб. × 18%).

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 — 18 руб. ($100 \text{ руб.} \times 18\%$);
- у предприятия Б — 54 руб. ($300 \text{ руб.} \times 18\%$);
- у мебельной фабрики — 144 руб. ($800 \text{ руб.} \times 18\%$).

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 — 18 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия А);
- у мебельной фабрики — 54 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 — 18 руб. ($18 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.}$);
- у предприятия Б — 36 руб. ($54 \text{ руб.} - 18 \text{ руб.}$);
- у мебельной фабрики — 90 руб. ($144 \text{ руб.} - 54 \text{ руб.}$).

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:

«Исходящий» НДС
к уплате

$$\begin{array}{c} \text{«Входящий» НДС} \\ \text{к вычету} \\ \\ = \\ \\ \text{НДС к уплате в бюджет} \\ \text{(возмещению из бюджета)} \end{array}$$

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 производятся 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.

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.

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).

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 **трех месяцев** 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 налоговые 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 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, подтвержда-

¹ А также предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения.

дающие 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 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. — НДС).

Вариант 1. ЗАО «Пончик» является плательщиком НДС:

18 000 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:

18 000 руб. к вычету не принимаются. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет 118 000 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 (введено 01.01.2015 г.)

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.

¹ Подробнее — см. ст. 161 НК РФ.

Если услуги относятся к **сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и 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, инжиниринговые, 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 лица в Российской Федерации, то местом деятельности покупателя будет считаться Российская Федерация. Под постоянным представительством понимается зарегистрированное в установленном порядке представительство иностранной организации.

Пример 3.8. Определение места оказания услуг для целей НДС

ЗАО «Пончик» оказывает японской компании маркетинговые услуги, исследуя для нее потенциальный объем рынка сбыта японских пончиков в г. Москве.

Вариант 1. Японская фирма не имеет постоянного представительства на территории Российской Федерации.

Заказчиком (покупателем) маркетинговых услуг является не зарегистрированная в Российской Федерации компания, следовательно, местом реализации услуг территория Российской Федерации не признается, а их стоимость не подлежит обложению НДС.

Вариант 2. Японская фирма имеет постоянное представительство в Российской Федерации, для которого и проводится указанное исследование.

Местом оказания услуг будет считаться Российская Федерация, следовательно, выручка, полученная по договору, облагается НДС.

В случае когда Российская Федерация не является местом реализации товаров (работ, услуг) и «исходящий» НДС не возникает, то «входящий» НДС по реализованным товарам (работам, услугам) к вычету не принимается и включается в их стоимость.

Пример 3.9. Определение места оказания услуг для целей НДС

ЗАО «Премьер» организовало проведение концертов известной российской певицы Дуни в Англии. Выручка ЗАО составила 1 000 000 руб.

Российская Федерация не является местом реализации данной услуги для целей НДС.

Затраты на проведение концертов составили 708 000 руб. (в том числе 108 000 руб. — НДС). Этот «входящий» НДС не может быть принят ЗАО «Премьер» к вычету. Прибыль компании составляет: 1 000 000 руб. — 708 000 руб. = 292 000 руб.

Если российская компания предоставляет иностранной компании услуги, местом оказания которых в целях НДС считается Российская Федерация, то налог выделяется в счете, выписанном на имя иностранной компании. Также российской организацией — поставщиком услуг выписывается счет-фактура на имя иностранного поставщика.

Если реализация работ (услуг) носит **вспомогательный характер** по отношению к реализации основных работ (услуг),

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 118 млн руб. (в том числе 18 млн руб. — НДС). В этом же квартале было получено от покупателей 59 млн руб. (в том числе 9 млн руб. — НДС). Еще 35,4 и 17,7 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 18 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.

18%

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.

10/110

Авансы и облагаемые проценты (дисконт) по товарам (работам, услугам), реализация которых облагается по ставке 10%

18/118

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)

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

3.4.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СТОИМОСТИ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ), РЕАЛИЗОВАННЫХ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, ДЛЯ ЦЕЛЕЙ РАСЧЕТА НДС

$$\text{«Исходящий» НДС} = \text{Налоговая база} \times \text{Ставка НДС}$$

Налоговая база по НДС представляет собой стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленную исходя из цен, определяемых в соответствии с **разделом V.1 НК РФ**. Эта статья содержит принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения, а также принципы контроля налоговыми органами соответствия цен сделок рыночным ценам (подробнее см. **главу 1**).

Стоимость реализованных товаров, облагаемая НДС, определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг), полученных в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Выручка, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки. (Правила пересчета выручки по товарам, по которым не подтверждено применение ставки **0%**, разбираются далее в **п. 3.8.2.**)

В соответствии со **ст. 162 и 167 НК РФ** наряду с выручкой от реализации налогом на добавленную стоимость облагаются также все суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), а именно:

- авансовые платежи;
- проценты по товарному кредиту, облигациям или векселям, полученным в счет оплаты товаров (работ, услуг);
- суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи (пополнение фондов специального назначения) либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);
- страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем.

Все эти суммы облагаются НДС, если основная реализация товаров (работ, услуг), к которой они относятся, также облагается налогом.

3.4.2. ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА НДС С ПОЛУЧЕННЫХ АВАНСОВ

Как указывалось ранее, авансы, полученные от покупателей, облагаются НДС.

Вышеуказанное не относится к авансам, полученным под экспортируемые товары, товары, не подлежащие налогообложению (освобожденные от НДС), и под «обычные товары», срок изготовления которых превышает **6 месяцев** (по перечню, утвержденному Правительством РФ).

НДС с авансов полученных взимается по расчетной ставке **18/118**, т. е. полученная сумма аванса умножается на **18/118**. Результат — «исходящий» НДС с аванса.

НДС, уплаченный с аванса, принимается к вычету в том месяце, когда происходит реализация товара. Одновременно, согласно **п. 14 ст. 167 НК РФ**, происходит обычное начисление НДС с реализации (см. **пример 3.12**).

Пример 3.12. Исчисление НДС с авансов

Реализация облагается по ставке 18%.

Первый квартал

«Исходящий» НДС с аванса 18 000 руб.
(118 000 руб. × 18/118)

НДС к уплате 18 000 руб.

Второй квартал

«Исходящий» НДС с реализации 18 000 руб.

Вычет НДС, ранее уплаченного с аванса (18 000 руб.)

НДС к уплате 0

3.4.3. ИСЧИСЛЕНИЕ НДС С ПРОЦЕНТОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ПО ТОВАРНЫМ КРЕДИТАМ, ОБЛИГАЦИЯМ И ВЕКСЕЛЯМ

Если в оплату реализованных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, от покупателя получены процентный вексель

или облигация, то денежные средства, поступившие в виде процента (дисконта) по этим ценным бумагам, облагаются НДС в части превышения полученной суммы над суммой, рассчитанной по ставке рефинансирования ЦБ РФ (ст. 162 НК РФ).

Аналогичный порядок предусмотрен и для процентов, полученных по товарному кредиту (т. е. в случае, когда вместо денежных средств заемщику предоставляются товары).

Для расчета используются ставки рефинансирования ЦБ РФ, которые действовали в течение периода расчета процентов.

НДС, как и в случае с авансами, выделяется из суммы облагаемых процентов (дисконта) с применением расчетной ставки.

Пример 3.13. Исчисление НДС с процентов по вексялям

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:

$360\ 000\ \text{руб.} \times 120\ \text{дней} : 365\ \text{дней} \times (20\% - 14\%) = 7101\ \text{руб.}$

НДС равен: $7101\ \text{руб.} \times 18/118 = 1083\ \text{руб.}$

Определяем сумму процентов по товарному кредиту:

$1\ 400\ 000\ \text{руб.} \times 180\ \text{дней} : 365\ \text{дней} \times (22\% - 14\%) = 55\ 233\ \text{руб.}$

НДС равен: $55\ 233\ \text{руб.} \times 18/118 = 8425\ \text{руб.}$

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, строительного-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:

$$\begin{array}{r} \text{«Исходящий» НДС к уплате} \\ - \\ \text{«Входящий» НДС к вычету} \\ = \\ \text{НДС к уплате в бюджет (возмещению из бюджета)} \end{array}$$

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;

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.

- **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.

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 118 млн руб. (в том числе НДС — 18 млн руб.). На конец первого квартала сумма неоплаченных товаров была равна 59 млн руб. (в том числе НДС — 9 млн руб.).

В этом же периоде ЗАО «Пончик» произвело предоплату за основные средства в сумме 11,8 млн руб. (в том числе НДС — 1,8 млн руб.). На конец квартала эти основные средства еще не получены.

НДС к вычету в первом квартале равен 19,8 млн руб. (18 + 1,8). Момент оплаты товаров не играет никакой роли для вычета входящего НДС. Также возможен вычет НДС по предоплате.

¹ Таким образом, об уплате в бюджет **отдельных** сумм НДС, начисленных **только** по упомянутым операциям, речи не идет.

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.

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);

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.

3.8. 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**, 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 18%. 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.**

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 — 200 000 евро.

Курсы евро (условно): 3 марта — 36 руб./евро; 30 июня — 37 руб./евро; 30 августа — 38 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: 200 000 евро × 37 руб. = 7 400 000 руб. «Исходящий» НДС: 7 400 000 руб. × 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: 200 000 евро × 36 руб. (курс на дату экспорта) = 7 200 000 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** с иностранным партнером (или его копия);
- **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 18% 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 18%** в зависимости от вида товаров.

Применение расчетных ставок для неподтвержденного экспорта не предусмотрено.

емые НДС по нулевой ставке. В основном речь идет о перевозке и транспортировке экспортных товаров разными видами транспорта.

3.9. ОСОБЫЕ СЛУЧАИ ИСЧИСЛЕНИЯ НДС

3.9.1. ИСЧИСЛЕНИЕ НДС ПРИ ПРОДАЖЕ ИМУЩЕСТВА

При продаже имущества сумма НДС определяется по расчетной ставке **18/118** от общей продажной цены. Исключения составляют случаи, когда имущество числится на балансе у продавца с учетом «входящего» НДС (т. е. речь идет о том имуществе, при покупке которого «входящий» НДС не возмещается, а включается в его балансовую стоимость). К такому имуществу, в частности, относятся:

- имущество, приобретенное для осуществления операций, не облагаемых НДС;
- имущество, купленное за счет средств целевого бюджетного финансирования;
- имущество, полученное предприятием безвозмездно;
- имущество, приобретенное у граждан и предпринимателей, освобожденных от НДС;
- любое другое имущество, учитываемое на балансе с НДС, независимо от причин, по которым налог не был принят к вычету при приобретении.

При продаже вышеуказанного имущества НДС исчисляется на разницу между ценой продажи и остаточной стоимостью по данным **бухгалтерского учета** по расчетной ставке **18/118**.

Пример 3.30. *Расчет НДС при реализации имущества, учитываемого по стоимости, включающей НДС*

Два года назад российская компания приобрела основное средство за 240 000 руб. (включая 40 000 руб. — НДС). Основное средство использовалось для производства товаров, освобожденных от НДС, и весь «входящий» НДС при покупке основного средства был капитализирован.

В текущем году компания решила продать основное средство за 160 000 руб. Накопленная амортизация, по данным бухгалтерского учета, составила 110 000 руб., по данным налогового учета — 90 000 руб. При реализации этого основного средства НДС рассчитывается как разница между ценой продажи и остаточной стоимостью по данным бухгалтерского учета.

<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 × 18/118)</i>	<i>4576</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>(4576)</i>
<i>Остаточная стоимость по данным налогового учета (240 000 – 90 000)</i>	<i>(150 000)</i>
<i>Прибыль от реализации</i>	<i>5424</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 за-

Для ЗАО «Осел Иа»:

- апрель (второй квартал) — начисляется «исходящий» НДС с предоплаты — 1800 руб., поскольку поступление денег от покупателя является для посредника предоплатой его услуг (по условию примера комиссионер участвует в расчетах);
- июль (третий квартал) — начисляется «исходящий» НДС с комиссии — 1800 руб., одновременно налог, ранее уплаченный с предоплаты, предъявляется к вычету в той же сумме.

Российские организации — посредники иностранных фирм, продающие товары на территории Российской Федерации в соответствии с договорами поручения (комиссии, агентских договоров) и участвующие в расчетах, признаются налоговыми агентами.

При этом сумму НДС они должны начислять сверх цены товара, установленной зарубежным партнером, а не удерживать из дохода (новый п. 5 ст. 161 НК РФ). Начисленную сумму налога к вычету принимает не посредник, а покупатель на основании выставленного посредником счета-фактуры (п. 3 ст. 171 НК РФ).

Пример 3.37. НДС при совершении посреднических операций

В марте текущего года французская фирма «Ле Бижу» (комитент), которая не состоит на налоговом учете в Российской Федерации, заключила договор комиссии с ЗАО «Осел Иа» (комиссионер), по которому комиссионер обязуется продать партию товаров, принадлежащих данной фирме. Продажная цена товаров, определенная договором, — 100 000 руб.

Сумма комиссии составляет 10%.

Товары проданы в апреле.

В апреле текущего года ЗАО «Осел Иа» должно выставить покупателю счет на 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. — НДС) и как налоговый агент уплатить всю сумму налога в бюджет.

Дополнительно комиссионер должен уплатить 1800 руб. НДС, исчисленного со своего комиссионного вознаграждения.

3.9.6. ИСЧИСЛЕНИЕ НДС ПРИ ИМПОРТЕ ТОВАРОВ

Импорт товаров — это их ввоз на таможенную территорию Российской Федерации без обязательств об обратном вывозе.

Импорт товаров облагается НДС на таможне. Уплата налога производится одновременно с уплатой других таможенных платежей в момент принятия грузовой таможенной декларации к оформлению груза.

Исключение сделано для отдельных категорий товаров (ст. 150 НК РФ) и для импорта товаров из Белоруссии.

Порядок расчета НДС, уплачиваемого на таможне, определен ст. 160 НК РФ.

НДС определяется по формуле:

$$(ТС + ТП + А) \times N : 100\%$$

где ТС — таможенная стоимость импортируемых товаров;

ТП — таможенная пошлина¹;

А — акциз²;

N — ставка НДС.

Согласно п. 2 ст. 171 НК РФ, НДС, уплаченный на таможне по импортируемым товарам, принимается к вычету. При этом купленные товары должны быть приобретены для операций, облагаемых НДС.

Вычет НДС предоставляется после оприходования импортных товаров на балансе предприятия.

Пример 3.38. НДС при импорте товаров

ЗАО «Пончик» ввозит из Германии партию кофейного ликера стоимостью 100 000 руб. Таможенная пошлина составляет 10%. Сумма акциза — 20 000 руб.

Сумма НДС, уплачиваемого таможне, составит:

$$(100\ 000 + 10\ 000 \text{ (пошлина)} + 20\ 000 \text{ (акциз)}) \times 18\% = 23\ 400 \text{ руб.}$$

¹ Если товары не облагаются пошлиной и (или) акцизом, то эти показатели принимаются равными 0.

² То же.

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 118 000 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 59 000 руб. (в том числе НДС).

По факту отгрузки ЗАО «Винни-Пятачок» должен выставить ЗАО «Осел Иа» счет-фактуру на сумму 118 000 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 118 000 руб. Согласно условиям договора, ЗАО «Осел Иа» должно перечислить 50% от суммы договора авансом. «Осел Иа» переводит 59 000 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 (59 000 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 9000 руб.

При отгрузке меда ЗАО «Винни-Пятачок» выписывает обычную счет-фактуру (на всю сумму поставки – 118 000 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 18 000 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 9000 руб.

Таким образом, итоговое обязательство по НДС во втором квартале составит 9000 руб. (18 000 – 9000).

Последствия для ЗАО «Осел Иа»

Получив от ЗАО «Винни-Пятачок» счет-фактуру на аванс, покупатель вправе принять «входящий» НДС по нему в размере 9000 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 18 000 руб. Одновременно «входящий» НДС по предоплате в размере 9000 руб. восстанавливается² и счет-фактура по предоплате отражается в книге продаж ЗАО «Осел Иа».

Таким образом, итоговый вычет «входящего» НДС во втором квартале составит 9000 руб. (18 000 – 9000).

3.10.3. КОРРЕКТИРОВОЧНЫЕ СЧЕТА-ФАКТУРЫ

Корректировочные счета-фактуры введены **Законом № 245-ФЗ** и действуют с **1 октября 2011 г.**

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.

ЗАО «Винни-Пятачок» должно выставить покупателю обычный счет-фактуру на сумму 59 000 руб. Счет-фактура составляется в 2 экземплярах не позднее 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.

Предположим, что во втором квартале текущего года стороны оформляют и подписывают соглашение об изменении цены в сторону повышения на 10%.

Корректировочный счет-фактура составляется ЗАО «Винни-Пятачок» не позднее пяти календарных дней, считая со дня уведомления покупателя об уменьшении стоимости отгруженных товаров. В счете-фактуре указывается в том числе положительная разница между ранее начисленным НДС и скорректированной величиной налога — 900 руб.).

Корректировочный счет-фактура регистрируется в книге продаж того периода, в котором был составлен документ об изменении цены.

ЗАО «Осел Иа» во втором квартале текущего года, после получения корректировочного счета-фактуры и внесения данных в книгу покупок, вправе принять к вычету НДС в размере 900 руб. Задним числом указанный вычет не предоставляется. Помимо корректировочного-счета фактуры для вычета у ЗАО «Осел Иа» должно быть соглашение сторон о цене.

ЗАДАЧИ

Задача 3.1. Цель: понять критерии освобождения от НДС

Выручка от реализации товаров в ЗАО «Осел Иа» за январь текущего года составила 767 000 руб. (в том числе НДС — 117 000 руб.), за февраль — 826 000 руб. (в том числе НДС — 126 000 руб.), за март — 708 000 руб. (в том числе НДС — 108 000 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 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.), из них в том же квартале было оплачено 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.).

Сумма полученных предоплат в счет будущих поставок товаров по состоянию на 31 марта текущего года составила 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.).

Во втором квартале текущего года покупателям было отгружено товаров на сумму 1 770 000 руб. (в том числе НДС — 270 000 руб.). На расчетный счет поступили денежные средства в сумме 2 478 000 руб., в том числе:

- за товары, отгруженные в первом квартале, — 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.);
- за товары, отгруженные во втором квартале, — 885 000 руб. (в том числе НДС — 135 000 руб.);
- предоплата в счет будущих поставок товаров — 1 003 000 руб. (в том числе НДС — 153 000 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 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. — НДС). На отчетную дату оплачено 50% суммы счета поставщика.
2. Предприятие приобрело осветительное оборудование для установки в собственном доме культуры. Стоимость оборудования — 236 000 руб. (в том числе 36 000 руб. — НДС). На отчетную дату оборудование введено в эксплуатацию, счет поставщика оплачен на 80%.
3. Предприятие внесло предоплату в размере 590 000 руб. (в том числе 90 000 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 54 000 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 180 000 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. Затраты распределялись по этим месяцам равномерно. 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 1 062 000 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 необлагаемой 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 2018 г. российская компания продала микроавтобус, который был приобретен и введен в эксплуатацию в июне 2014 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, имевшую 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 2018 г. начало осуществлять операции, не облагаемые НДС. На балансе общества имеется приобретенное в 2014 г. офисное здание. Сумма «входящего» НДС по нему в размере 300 000 руб. была принята к вычету. Амортизацию по зданию начали начислять в 2014 г. В 2022 г. общество прекратит деятельность, освобожденную от НДС. Дополнительные данные приведены в таблице ниже.

Определите суммы НДС, подлежащие к восстановлению начиная с 2018 г.

№ п/п	Год	Стоимость оказанных за год услуг, не облагаемых НДС, руб.	Общая стоимость услуг, оказанных за год, без НДС, руб.
1	2014	0	300 000
2	2015	0	400 000
3	2016	0	450 000
4	2017	0	500 000
5	2018	150 000	750 000
6	2019	350 000	1 000 000
7	2020	140 000	1 750 000
8	2021	45 000	1 500 000
9	2022	0	2 000 000
10	2023	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):

ц

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):

Налоги за 14 дней

1. Выставлено счетов покупателям	11 151
2. Получено денег от покупателей	8340
3. Сумма предоплат от покупателей на 1 января	1180
4. Сумма предоплат от покупателей на 31 декабря	2714
5. Получено товаров от поставщиков	6372
6. Оплачено товаров поставщикам	3650
7. Куплено и поставлено на учет основных средств	1416
8. Получены счета за транспортные и прочие услуги производственного назначения	2950
9. Получены рекламные услуги (только 75% этих услуг учитывается в целях налога на прибыль)	472
10. Предоплата аренды торговых залов на следующий год	1062
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	
<i>Ежемесячная зарплата Вовы Пончикова — сотрудника ЗАО «Пончик» составляет 100 000 руб. Ставка НДФЛ — 13%</i>	
<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>
<i>Таким образом, каждый месяц компания удерживает из зарплаты Вовы и перечисляет в бюджет НДФЛ в сумме 13 000 руб.</i>	

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 г-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 руб. × 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 2018 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**.

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 абонемента в спортзал производится в пользу конкретного работника, то стоимость такого абонемента 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);

- оплата работодателем стоимости проездных и единых билетов на общественный транспорт (за исключением случаев, когда работа сотрудника носит разъездной характер, например курьерская работа. При этом организация должна иметь приказ руководителя, содержащий порядок использования проездных билетов, порядок возмещения стоимости приобретенных проездных билетов и перечень сотрудников, работа которых носит разъездной характер. Кроме того, условие о разъездном характере работы целесообразно указать в должностных инструкциях работников);
- подарки в натуральной форме, сделанные налогоплательщику юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями (**превышающие в общей сумме 4000 руб. в год**). (Подарки, полученные гражданином от физических лиц, как правило, НДФЛ не облагаются. Подробнее см. п. 4.10.1.).

Сумма доходов, полученных в натуральной форме, определяется исходя из рыночных цен на дату их фактического получения, т. е. на день передачи физическому лицу соответствующего имущества или на день оплаты благ и услуг в его пользу.

Удержание налога с доходов в натуральной форме производится за счет денежных выплат гражданину, если таковые имеются (при этом, согласно п. 4 ст. 226 НК РФ, удерживаемая сумма налога **не может превышать 50% от суммы денежной выплаты**).

Если денежных выплат нет и удержание налога невозможно, то компания — налоговый агент должна сообщить об этом в письменной форме в свою налоговую инспекцию не позднее одного месяца с даты выплаты дохода в натуральной форме (п. 5 ст. 226 НК РФ).

Пример 4.7. *Налогообложение выплат, производимых в натуральной форме*

В январе текущего года Вове Пончикову была начислена зарплата в сумме 27 000 руб. Также ЗАО «Пончик» оплатило Вове талоны на питание, всего на сумму 2000 руб., и абонемент в бассейн стоимостью 1000 руб. (абонемент не является подарком).

В счет зарплаты Вове было выдано 1000 упаковок пончиков, изготовленных предприятием, рыночной стоимостью 15 000 руб., остальная сумма (за минусом НДФЛ) была выплачена ему деньгами.

Сумма налогооблагаемого дохода Вовы Пончикова в январе составила, руб.:

Зарплата	27 000
Оплата питания	2000
Оплата бассейна	1000
Итого	30 000
НДФЛ	3900 (30 000 × 13%)

Налог удерживается за счет денежной составляющей зарплаты. На руки Вова получит: 27 000 – 15 000 – 3900 = 8100 руб.

Что касается денежных выплат, то в общем случае они облагаются на дату получения денежных средств самим налогоплательщиком либо третьими лицами по его поручению.

Единственное исключение составляют зарплата и приравненные к ней выплаты, которые облагаются по методу начисления. Например, зарплата, начисленная за декабрь **текущего года**, выплаченная в январе следующего года, облагается **в текущем году**, т. е. тогда, когда она была начислена.

То же самое в **п. 2 ст. 223 НК РФ** сформулировано следующим образом: «*При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход*». Подробнее об оплате труда смотри **раздел 2.6 гл. 2 «Налог на прибыль»**.

Пример 4.8. Момент признания дохода для целей НДФЛ

Российский миллионер Федя Ломов положил 1 млн руб. на депозит в собственный банк под 25% годовых. Ставка рефинансирования ЦБ РФ в текущем году составила 12% (условно).

Депозит открыт 1 января текущего года. Проценты и сумма депозита выплачиваются банком Феде 1 января следующего года.

В текущем году налогооблагаемого дохода у Феде не образуется, так как процентный доход в этом году не выплачивается. Проценты, превышающие ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5%¹, будут облагаться в следующем году по ставке 35%.

Теперь предположим, что банк, где работает Федя, также начислил ему премию за трудовые результаты по итогам текущего года в размере 1 млн руб. Премия начислена в декабре текущего года и выплачена только в следующем году.

Поскольку данная премия классифицируется как оплата труда, она будет облагаться налогом в текущем году наряду с Фединой заработной платой, начисленной в декабре.

¹ Превышение в размере 10% над ставкой ЦБ РФ введено в отношении банковских процентов на период с 15.12.2014 по 31.12.2015. Ранее превышение равнялось 5%, с 1 января 2016 г. — также 5%.

С 1 января 2016 года определены даты получения доходов в следующих ситуациях:

1. **Командировочные расходы, облагаемые НДФЛ**, (например, суточные сверх норм). Датой получения дохода при расчете НДФЛ считается последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки (п. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ).

2. **Прощение долга гражданину** (например, компания, которая предоставила гражданину займ отказывается от его получения). Датой получения дохода является дата официального списания долга.

3. **Материальная выгода по низкопроцентным (беспроцентным) займам и кредитам**. Дата получения дохода — последний день каждого месяца в течение срока, на который они выданы (подробнее — см. п. 4.9.3).

4.4. ДОХОДЫ, НЕ ПОДЛЕЖАЩИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

4.4.1. ДОХОДЫ, НЕ ПОДЛЕЖАЩИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

Некоторые виды доходов граждан не подлежат налогообложению. То есть из общего правила о том, что любой доход, полученный гражданином, облагается НДФЛ, существует ряд исключений. Эти исключения или изъятия из общего правила продиктованы исключительно доброй волей законодателей и закреплены в ст. 217 «Доходы, не подлежащие налогообложению» НК РФ.

Таким образом, для отнесения того или иного вида дохода к категории необлагаемого необходимо обратиться к перечню, приведенному в ст. 217 НК РФ.

К доходам, не подлежащим налогообложению, в частности, относятся:

- **государственные пособия** (за исключением пособий по временной нетрудоспособности и пособий по уходу за больными детьми); **государственные пенсии** (п. 1 ст. 217 НК РФ);
- **компенсации**, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством, **алименты** (п. 3 и 5 ст. 217 НК РФ);
- **материальная помощь**, оказанная на основании решений органов власти (п. 8 ст. 217 НК РФ).

Среди **необлагаемых выплат**, производимых **работодателями в пользу своих сотрудников**, отметим следующие:

- **все виды законодательно установленных компенсационных выплат** (кроме компенсации за неиспользованный отпуск) (п. 3 ст. 217 НК РФ);
- **возмещение** работникам понесенных **командировочных расходов** (оплата проезда, проживания, а также суточных в пределах норм). Норма по внутренним командировкам установлена в размере **700 руб.** в сутки, по заграничным — **2500 руб.** в сутки (п. 3 ст. 217 НК РФ);
- **материальная помощь работникам** на сумму не более **4000 руб. в год** на одного сотрудника (п. 28 ст. 217 НК РФ)¹;
- **подарки работникам** на сумму не более **4000 руб. в год** на одного работника (п. 28 ст. 217 НК РФ);
- **оплата лечения² работников и членов их семей** (супругов, детей и родителей) (при наличии у медицинского учреждения соответствующей лицензии, а также при условии, что оплата производится за счет чистой прибыли работодателя) (п. 10 ст. 217 НК РФ);
- **суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок²** (кроме туристических) **в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения на территории Российской Федерации** своим сотрудникам и (или) членам их семей (при условии, что оплата производится за счет чистой прибыли работодателя либо за счет бюджетных средств) (п. 9 ст. 217 НК РФ);
- **взносы в пользу работников (и других физических лиц)³** по договорам обязательного страхования, договорам добро-

¹ Не облагаются НДФЛ суммы единовременной материальной помощи без ограничения суммы (независимо от источника выплаты), оказываемой (абз. 2 п. 8 ст. 217 НК РФ):

— налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством;

— налогоплательщикам — членам семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств.

Кроме того, налог не удерживается с материальной помощи, выплачиваемой работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении, удочерении) ребенка в течение первого года после рождения (усыновления). Но для этого вида выплат предусмотрено ограничение — **не более 50 тыс. руб.** на каждого ребенка (абз. 7 п. 8 ст. 217 НК РФ).

² С 1 января 2011 г. оплата путевок, лечения и лекарственных средств за счет средств религиозных, благотворительных и иных средств не облагается НДФЛ.

³ Например, взносы, сделанные работодателем по договорам добровольного медицинского страхования работников и членов их семей.

вольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования (п. 3 ст. 213 НК РФ);

- **пенсионные взносы**, уплачиваемые за работников по договорам **негосударственного пенсионного обеспечения**, заключаемым с лицензированными негосударственными пенсионными фондами (ст. 213.1 НК РФ);
- компенсация работникам затрат по уплате процентов по займам на приобретение (строительство) жилья. Данная компенсация распространяется только на проценты и не облагается НДФЛ в пределах установленного норматива (3% от расходов на оплату труда, учитываемых по налогу на прибыль);
- плата за независимую оценку квалификации работника (введено с 01.01.2017 г.).

Также от НДФЛ освобождается оплата обучения физических лиц по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, а также профессиональной подготовки и переподготовки в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус.

С 1 января 2009 г. ст. 217 НК РФ была дополнена двумя новыми пунктами, которые касаются взносов работодателей, производимых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений». Указанные взносы освобождаются от НДФЛ в размере, не превышающем **12 000 руб. в год** в расчете на каждого работника, в пользу которого они производились.

Контрольный вопрос 4.1. Цель: определить налогооблагаемые и необлагаемые доходы гражданина

В текущем году Вова Пончиков получил от ЗАО «Пончик» следующие виды выплат, компенсаций и льгот:

- 1) основная заработная плата (оклад);
- 2) премия по результатам работы за год — 100 000 руб., начисленная в текущем году. Только половина премии была выплачена в текущем году;
- 3) оплата абонеента в спортклуб;
- 4) компенсация затрат на мобильную связь (ЗАО оплачивает Вове фиксированную сумму в месяц за использование его личного мобильного телефона в производственных целях);

- 5) оплата добровольного медицинского страхования работодателем в пользу Вовы;
- 6) компенсация суточных за 20 дней командировок по норме 1600 руб. в день (норма установлена приказом по организации), норма по законодательству — 700 руб. в день;
- 7) скидки при приобретении пончиков по цене ниже рыночной;
- 8) фотоаппарат в подарок на день рождения стоимостью 15 000 руб.;
- 9) талоны на бесплатное питание;
- 10) материальная выгода по беспроцентному займу, предоставленному ЗАО «Пончик» на покупку машины;
- 11) оплата медицинской операции маме Вовы;
- 12) оплата больничных листов;
- 13) пенсионные взносы по договору негосударственного пенсионного обеспечения, уплаченные ЗАО в пользу Вовы;
- 14) материальная помощь согласно заявлению Вовы, всего на сумму 40 000 руб.;
- 15) оплата отдыха Вовы в санатории «Московские зори» (произведена за счет чистой прибыли ЗАО);
- 16) оплата учебного семинара по улучшению профессиональных навыков Вовы.

1. Выделите доходы Вовы, которые не облагаются НДФЛ вообще или облагаются по ставке 35%.

2. Для пунктов, в которых указаны суммы, рассчитайте величину налогооблагаемого дохода.

4.4.2. ДОХОДЫ, НЕ ПОДЛЕЖАЩИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ. КОМПЕНСАЦИОННЫЕ ВЫПЛАТЫ

Компенсация расходов, фактически понесенных во время исполнения трудовых (или приравненных к ним) обязанностей

Согласно ст. 188 ТК РФ, при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается **компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием**. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

При этом размер возмещения указанных расходов должен соответствовать экономически обоснованным затратам, связанным с фактическим использованием упомянутого имущества для целей трудовой деятельности. То есть организация должна располагать документами (или их заверенными в уста-

новленном порядке копиями), подтверждающими как право собственности работника на используемое имущество, так и расходы, понесенные им при использовании данного имущества в производственных целях.

Перечень фактических расходов, компенсируемых работодателем работнику **при направлении его в командировку**, подробно рассмотрен в п. 2.8.10.

Согласно **ст. 64** Федерального закона «Об акционерных обществах», по решению общего собрания акционеров **членам совета директоров** (наблюдательного совета) общества в период исполнения ими своих обязанностей должны компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими функций членов совета директоров (наблюдательного совета) общества. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Поскольку речь идет о компенсации фактических расходов, которые физическое лицо понесло в связи с исполнением своих функций в интересах организации, в данной ситуации налогооблагаемый доход не возникает.

Пример 4.9. *Налогообложение компенсаций, выплачиваемых членам совета директоров*

30 июня текущего года Рома Пончиков прибыл в Самару для участия в заседании совета директоров ЗАО «Баранка». Рома получил 10 000 руб. суточных, а также 30 000 руб. в качестве возмещения расходов на проезд и проживание в гостинице. Указанные суммы не подлежат обложению НДФЛ на основании п. 3 ст. 217 НК РФ.

**Выплаты компенсационного характера
за особые условия работы**

Речь идет о выплатах, обусловленных отклонением условий труда от нормальных: доплаты за тяжелые, вредные и опасные условия труда, за работу в ночное время, выходные и праздничные дни, сверхурочную работу и т. д.

Такие выплаты под действие **п. 3 ст. 217 НК РФ** не подпадают и от НДФЛ не освобождаются, поскольку являются элементами оплаты труда и не призваны возместить физическим лицам конкретные затраты, связанные с непосредственным выполнением трудовых обязанностей.

В частности, это касается случаев, когда устанавливается повышенная оплата труда работников, занятых на тяжелых работах,

работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, по сравнению с тарифными ставками (окладами), установленными для различных видов работ с нормальными условиями труда, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами (см. Письмо ФНС России от 3.03.2006 г. № **04-1-03/117**). Аналогичный порядок действует и в отношении оплаты дополнительных отпусков работников, занятых на тяжелых (вредных) работах, суммы которых облагаются НДФЛ в общем порядке.

Компенсация работодателем физическому лицу фактически причиненного физического, материального (задержка заработной платы, лишение возможности трудиться и пр.) или морального вреда

Согласно **ст. 22 ТК РФ**, работодатель, обязан возмещать вред, причиненный работникам в связи с исполнением ими трудовых обязанностей.

В данном случае размеры таких выплат определяются не фактически понесенными работником расходами, а трудовым законодательством и жестко им регламентированы.

Таким образом, **оплата медицинского и санаторно-курортного лечения работника в период его нахождения на инвалидности** и суммы денежных средств, выплачиваемые в соответствии с мировым соглашением в возмещение вреда, причиненного здоровью работника организации (включая оплату медицинского и санаторно-курортного лечения работника в период его нахождения на инвалидности), являясь в соответствии с **п. 3 ст. 217 НК РФ** компенсационными выплатами, связанными с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц.

В **ст. 236 ТК РФ** предусмотрено, что **при нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплаты при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсацией) в размере не ниже 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно**. Конкретный размер выплачиваемой работнику денежной компенсации определяется коллективным или трудовым договором.

Указанная денежная компенсация, выплачиваемая работнику организации **в пределах размера**, равного **1/300** ставки рефинансирования ЦБ РФ, не подлежит обложению НДФЛ на основании **п. 3 ст. 217 НК РФ**.

Выходное пособие в размере среднего месячного заработка, а также средний месячный заработок на период трудоустройства, выплачиваемые работникам **в соответствии со ст. 178 и 375 ТК РФ** и **ст. 26** Федерального закона от 12.01.1996 г. № **10-ФЗ**, являясь компенсационными выплатами, связанными с увольнением работника, не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в соответствии с **п. 3 ст. 217 НК РФ**.

Не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц **единовременная выплата** работнику, установленная трудовым договором, в виде месячного должностного оклада (месячной тарифной ставки) по новому месту работы, производимая **в качестве возмещения расходов по обустройству на новом месте жительства** (ст. 169 ТК РФ).

Прочие компенсации и льготы (социальные выплаты, производимые работодателями вне связи с исполнением работником его трудовых обязанностей)

В данном случае речь идет об оплате организацией ценностей (товаров, работ, услуг) за физическое лицо или о компенсации ему расходов, фактически понесенных работником **вне связи с его участием в деятельности организации**.

Некоторые виды таких выплат полностью или частично освобождены от налогообложения на основании **ст. 217 НК РФ**.

При этом для отнесения того или иного дохода к налогооблагаемому необходимо учитывать **строгое** соответствие формулировок и условий данной статьи и других законодательных актов реальной ситуации.

Пример 4.10. Налогообложение материальной помощи, оказанной в связи со смертью

*Работнику была оказана материальная помощь в связи со смертью брата. Согласно **п. 8 ст. 217 НК РФ**, не облагаются налогом на доходы физических лиц суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.*

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). Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет на ребенка производится в двойном

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 нормы, **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.

**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

**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

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

первой и второй группы имущества, эти группы выделяются здесь для облегчения изложения материала).

Также важно установить, в течение какого срока проданное имущество находилось в собственности гражданина. Это важно потому, что если имущество на момент продажи находилось в собственности плательщика **3 года и более**, то облагаемого дохода при его продаже **не возникает** (имущественный вычет предоставляется в сумме выручки от продажи) (**подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ**).

В случае если имущество находилось в собственности **мее 3 лет**, то налогоплательщику предстоит выбрать один из двух вариантов имущественных вычетов:

- фиксированный имущественный вычет в размере **1 000 000 руб. (максимум) по имуществу первой группы и 250 000 руб. (максимум) по имуществу второй группы;**
- имущественный вычет в размере **фактических расходов на приобретение имущества¹.**

Оба вышеуказанных варианта **не могут** применяться одновременно к одной группе имущества. Однако возможно применение фиксированного вычета по одной группе и вычета в размере фактических расходов — по второй.

Пример 4.18. Применение имущественных налоговых вычетов

В текущем году Вова Пончиков продал коллекционный автомобиль, приобретенный им пять лет назад за 420 000 руб., гараж, купленный год назад за 400 000 руб., а также квартиру, приобретенную два года назад за 900 000 руб.

Автомобиль был продан за 600 000 руб., гараж за 400 000 руб., квартира за 1 600 000 руб.

Поскольку на момент продажи автомобиль находился в собственности Пончикова более 3 лет, вся сумма от его продажи не облагается налогом.

<i>Выручка от продажи автомобиля</i>	<i>600 000 руб.</i>
<i>Имущественный вычет</i>	<i>(600 000 руб.)</i>
<i>Облагаемый доход</i>	<i>0 руб.</i>

¹ Данный вычет применяется при продаже доли в уставном капитале организации, а также и на уступку прав требования по договорам участия в долевом строительстве (**Федеральный закон от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ**).

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
<i>*Учитывается только 50% полученного дохода, так как остальное является доходом сестры.</i>	
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**.

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 × 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 4.25. 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%.

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**.

Пример 4.28. Налогооблагаемая выгода по займам

Рома Пончиков получил от ЗАО «Пончик» заем под 1% годовых на покупку квартиры в строящемся доме.

Вариант 1. Рома уже заявил имущественный налоговый вычет на приобретение жилья ранее.

Материальная выгода по займу облагается налогом по ставке 35% по общим правилам, поскольку Рома не имеет право на имущественный налоговый вычет.

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.

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.

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 НДФЛ 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 сделано АО «Медсервис» при расчете налога. ЗАО «Росбыт» обязано направлять сведения о сделанном подарке в налоговый орган не позднее 1 марта следующего года.

4.10.2. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИЗОВ И ВЫИГРЫШЕЙ РЕКЛАМНОГО ХАРАКТЕРА

Выигрыши и призы, получаемые на конкурсах, в играх и других мероприятиях, проводимых в целях рекламы товаров (работ, услуг), выделены НК РФ в особую группу, по которой:

- применяется ставка налога **35% (п. 2 ст. 224 НК РФ)**;
- предоставляется необлагаемая сумма в размере **4000 руб.** в год (**п. 28 ст. 217 НК РФ**).

Пример 4.34. Налогообложение призов и подарков, как обычных, так и полученных в рекламных акциях

В текущем году Антон Баранкин получил на работе следующие подарки:

- электрочайник стоимостью 2000 руб.;
- телевизор стоимостью 8000 руб.

Антон также собрал 100 пробок от бутылок пива «Толстяк» и выиграл путевку в Турцию на двоих стоимостью 44 000 руб.

четом ранее сделанных взносов, подлежат налогообложению у источника выплаты (т. е. расчет и удержание налога производит страховая компания). Налог не возникает, если расторжение происходит по причинам, не зависящим от воли сторон.

Пример 4.37. *Налогообложение выплат, получаемых по договорам добровольного страхования жизни*

1 января текущего года популярная певица Дуня заключила краткосрочный договор страхования жизни со страховой компанией на 1 год (страховой случай — дожитие Дуней до 1 января следующего года).

Сумма страхового взноса, уплаченного Дуней 1 января, — 200 000 руб.

Величина страховой премии по договору — 300 000 руб.

Среднегодовая ставка рефинансирования ЦБ РФ в текущем году, — 12% (условно).

Налогооблагаемый доход Дуни равен: $300\,000 - 200\,000 - 200\,000 \times 12\% = 76\,000$ руб.

НДФЛ удерживается страховой компанией по ставке 13% при выплате дохода.

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).

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**).

Нерезиденты платят налог с доходов, полученных из источников в Российской Федерации, например с:

- вознаграждений, получаемых за выполнение трудовых обязанностей, работ и оказание услуги в Российской Федерации;
- доходов от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходов, полученных от использования в Российской Федерации авторских прав;
- дивидендов и процентов, полученных от российских организаций.

Перечень доходов от источников в Российской Федерации приведен в **ст. 208 НК РФ**.

Ко всем налогооблагаемым доходам нерезидентов (**кроме дивидендов**) применяется единая ставка — **30%** (например, и зарплата, и дивиденды, и материальная выгода в виде экономии на процентах, полученные нерезидентами, облагаются

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 вводит новый вид налогового вычета — **инвестиционный налоговый вычет**, который будет регулироваться **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 можно открыть с **1 января 2015 года**. Денежные средства, зачисленные будут использованы для инвестирования в ценные бумаги и инструменты финансового рынка. Соответственно, если стоимость этих ценных бумаг и прочих инвестиций вырастет, то налогоплательщик получит доход, который будет облагаться 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, будет определяться отдельно от финансового результата по иным операциям. Налоговая база по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, также будет определяться 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 сможет ежегодно получать инвестиционный налоговый вычет по НДФЛ в сумме денежных средств, внесенных в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет. Максимальная сумма вычета ограничена **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 налоговом периоде 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).

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.

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:

- абонемента 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 «Суперкастрия» начислило своему директору Михаилу Сквородкину 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

<i>Компания также оплатила Сквородкину, руб.:</i>	
<i>Участие в учебном семинаре</i>	<i>15 000</i>
<i>Талоны на питание</i>	<i>140 000</i>
<i>Путевку в лечебный санаторий в Подмоскowie**</i>	<i>3700</i>
<i>Фирменную одежду***</i>	<i>18 000</i>
<i>Отдых в Турции</i>	<i>21 000</i>
<i>Операцию для его сына</i>	<i>75 000</i>
<p><i>* Премия была выплачена в следующем году.</i> <i>** Выплата производилась за счет чистой прибыли.</i> <i>*** Предоставление одежды не предусмотрено законодательством. Одежда выдана Михаилу насовсем, а не во временное пользование.</i></p>	
<p><i>Взносы, сделанные в пользу Михаила, составили, руб.:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>• по договору негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000;</i> <i>• по договору добровольного медицинского страхования самого Сквородкина — 500 000;</i> <i>• по договору добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000.</i> <p><i>Определите налогооблагаемый доход г-на Сквородкина.</i></p>	

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 2018 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 2016 г. Документально подтвержденная стоимость строительства — 400 000 руб. Доля Лаликова в собственности на домик — 70%. Гараж был подарен Диме его дядей в 2016 г. Земельный участок был приобретен Лаликовым в 2014 г. за 200 000 руб.

В 2018 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 2018 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 2018 г. 400 000 руб. Общая сумма социальных вычетов, которыми может воспользоваться Лаликов, в 2018 г. составили 75 000 руб.

1. **Определите налогооблагаемый доход Лаликова в 2018 г.**
2. **Рассчитайте сумму имущественного вычета, который может быть перенесен на 2019 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 2017 г. чистую прибыль в размере 800 000 руб. Прибыль была распределена на собрании акционеров в феврале 2018 г. следующим образом:

- физическому лицу-нерезиденту — 350 000 руб.;
- трем физическим лицам-резидентам — по 150 000 руб. каждому.

В 2017 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 Ласковский 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, Ласковский 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 Ласковского 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-Петербурге, 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.

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 ВЗНОСОВ



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 ВЗНОСОВ 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 вознаграждения по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, изда-

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».

**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 имуще-

ства. 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;

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.

5.2.3. ПОРЯДОК РАСЧЕТА БАЗЫ ПО СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ ДЛЯ РАБОТОДАТЕЛЕЙ

База для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных плательщиками 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 2018 г.

В 2018 году взносы на обязательное пенсионное страхование начисляются по ставке **10%** с того момента, когда суммы, выплачиваемые физлицу нарастающим итогом с начала года, превысят **1021 тыс. руб.** **В 2017 году** лимит был равен **876 тыс. руб.**

В 2018 году увеличился и размер предельной базы по взносам в Фонд социального страхования — с **755 тыс.** до **815 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.

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 5.5. 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, кото-

¹ Понятие обособленного подразделения закреплено ст. 11 НК РФ — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения

рые 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 Федерации**¹. Уплата страховых взносов, а также представление расчетов по страховым взносам по таким обособленным подразделениям осуществляется организацией по месту своего 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.

¹ До **01.01.2017 г.** исключением также был случай, когда у обособленного подразделения отсутствовал баланс и расчетный счет.

5.4. ВЫПЛАТЫ ПО АВТОРСКИМ ДОГОВОРАМ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ БАЗЫ ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

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 5.6. 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%.

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.

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:

- абонемента 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 2018 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 «Суперкастриля» начислило своему директору Михаилу Сквородкину 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

<i>Компания также оплатила Сквородкину:</i>	
<i>участие в учебном семинаре</i>	<i>15 000</i>
<i>талоны на питание***</i>	<i>60 000</i>
<i>путевку в лечебный санаторий в Подмосковье**</i>	<i>3700</i>
<i>фирменную одежду, предусмотренную законодательством**</i>	<i>18 000</i>
<i>отдых в Турции**</i>	<i>21 000</i>
<i>операцию для его сына**</i>	<i>75 000</i>
<p><i>* Премия была выплачена в следующем году.</i> <i>** Выплата производилась за счет чистой прибыли.</i> <i>*** Оплата питания предусмотрена трудовым договором.</i></p>	
<p><i>В пользу Михаила были произведены взносы по следующим договорам:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>• негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000 руб.;</i> <i>• добровольного медицинского страхования самого Сквородкина — 50 000 руб.;</i> <i>• добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000 руб.</i> <p><i>Рассчитайте страховые взносы с доходов Сквородкина по правилам 2018 года отдельно по каждому виду взносов.</i></p>	

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.:

<i>Заработную плату</i>	<i>560</i>
<i>Премию по результатам работы за год (начислена в текущем году, выплачена в следующем году)</i>	<i>96</i>
<i>Оплату теннисного абонемента*</i>	<i>159</i>
<i>Оплату мобильного телефона, используемого для производственных (50%) и личных нужд (50%)*</i>	<i>36</i>
<i>Оплату полиса добровольного медицинского страхования Вовы (срок страхования — 12 месяцев) (50% — включено в расходы, уменьшающие прибыль, остальное списано за счет чистой прибыли)</i>	<i>369</i>
<i>Компенсацию суточных по норме 1000 руб. в день (норма установлена приказом по организации)</i>	<i>50</i>

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.	
<p>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.</p>	
<p>Задача 5.4. Цель: научиться рассчитывать налоговую базу по страховым взносам для индивидуального предпринимателя</p>	
<p>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.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • доходы от предпринимательской деятельности — 1 420 000; • начисленная заработная плата продавцу — 380 000. <p>Другие расходы (помимо зарплаты продавца и страховых взносов, начисленных на эту зарплату), принимаемые при исчислении налоговой базы по НДФЛ, — 350 000.</p> <p>Саид освобожден от уплаты НДС.</p> <p>Рассчитайте по правилам 2018 года:</p> <ol style="list-style-type: none"> а) общую сумму страховых взносов, начисленных на зарплату продавца; б) сумму страховых взносов Саида по каждому виду взносов. <p>Фиксированные взносы Саида на обязательное пенсионное страхование — 26 545 руб., на медицинское страхование — 5840 руб.</p>	

Задача 5.5. Цель: научиться рассчитывать налоговую базу по страховым взносам для индивидуального предпринимателя

Марат Баширов зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя. Он открыл ресторан «У Марата», в котором работают повар, официант, уборщица.

Доходы и расходы текущего года, руб.:

- 1) выручка от продаж — 4 300 000;
- 2) себестоимость приобретенных продуктов — 1 560 000;
- 3) платежи за аренду помещения — 220 000;
- 4) зарплата повара без учета страховых взносов — 778 000;
- 5) зарплата официанта без учета страховых взносов — 480 000;
- 6) зарплата уборщицы без учета страховых взносов — 130 000;
- 7) выручка от продаж «Газели», используемой для привоза продуктов, — 880 000;
- 8) покупная цена «Газели» (см. п. 7) — 520 000, накопленный износ — 180 000;
- 9) социальные вычеты Марата за текущий год — 35 000.

1. Рассчитайте по правилам 2018 года страховые взносы и НДФЛ с доходов Марата при условии, что он использует профессиональный вычет в размере реальных затрат.

2. То же при условии, что он использует профессиональный вычет в размере 20%.

Фиксированные взносы Марата на обязательное пенсионное страхование — 26 545 руб., на медицинское страхование — 5840 руб.

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.

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.

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)³;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

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.

³ 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 **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.

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 НДФЛ с зарплаты своих сотрудников (т. е. удерживает и перечисляет НДФЛ 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 организации².

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, установ-

¹ Подробнее — см. ст. 346.12 НК РФ.

² Введено с **1 января 2014 г.**

ленные 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.

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.

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.

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.

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.

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 одному 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**.

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 рас-

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 организаций¹.

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.

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);

чет 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).

¹ 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.

- 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).

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 упаков-

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.

ки, 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;

¹ С 1 января 2013 г. — также указанные услуги в отношении мототранспорта.

ЗАДАЧИ

Задача 6.1. Цель: рассчитать среднюю стоимость имущества за квартал и сумму авансового платежа по налогу на имущество				
<i>Остатки на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Винни-Пятачок» составляют, тыс. руб.:</i>				
	<i>На 01.01</i>	<i>На 01.02</i>	<i>На 01.03</i>	<i>На 01.04</i>
<i>Основные средства (счет 01)</i>	1700	1800	2400	3000
<i>Нематериальные активы (счет 04)</i>	657	795	795	920
<i>Вложения во внеоборотные активы (счет 08)</i>	645	1200	1400	1456
<i>Материалы (счет 10)</i>	202	305	123	344
<i>Износ основных средств (счет 02)</i>	700	800	1000	1500
<i>Износ нематериальных активов (счет 04)</i>	200	245	290	315
<i>В налоговом учете отражены следующие данные по амортизации основных средств и нематериальных активов, тыс. руб.:</i>				
	<i>На 01.01</i>	<i>На 01.02</i>	<i>На 01.03</i>	<i>На 01.04</i>
<i>Износ основных средств (счет 02)</i>	850	900	1200	1500
<i>Износ нематериальных активов (счет 04)</i>	300	445	490	515
<i>Ставка налога на имущество — 2,2%.</i>				
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				
<i>Средняя стоимость имущества ЗАО «Винни-Пятачок», облагаемого налогом на имущество, составляет, тыс. руб.:</i>				
	<i>На 01.01</i>	<i>На 01.02</i>	<i>На 01.03</i>	<i>На 01.04</i>
<i>Средняя стоимость</i>	1700	1800	2400	2200
<i>Ставка налога на имущество — 2,2%.</i>				
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 Федоров» 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 Федоров» 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 Федоров» 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): $K1 = 1,868$; $K2 = 0,6$.

Базовая доходность для данного вида деятельности составляет 12 000 руб. на 1 работника.

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 вставать 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.

Если данные первоначальной декларации уже проверялись в ходе выездной налоговой проверки и налоговый орган не обнаружил факта занижения суммы налога, то подача уточненной налоговой декларации не приводит к штрафам при условии уплаты налогоплательщиком недостающей суммы налога и пени до момента подачи уточненной декларации.

Пример 7.7. Исправление налоговых деклараций

В мае текущего года бухгалтер ЗАО «Пончик» обнаружил ошибку в декларации по НДС, представленной ЗАО за первый квартал прошлого года. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за первый квартал прошлого года, оказалась заниженной. ЗАО за этот период уже проверялось налоговой инспекцией, которая не выявила нарушений налогового законодательства.

В этой ситуации ЗАО «Пончик» обязано подать уточненную декларацию по НДС за первый квартал прошлого года. При этом если дополнительная сумма налога и соответствующие пени будут уплачены до момента подачи уточненной декларации, то меры налоговой ответственности (т. е. штрафы) к ЗАО «Пончик» применяться не будут.

Уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

Вышеуказанные правила распространяются также на налоговых агентов в случаях обнаружения ими ошибок в ранее поданных ими налоговых расчетах.

7.2.3. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ, ПРЕДУСМОТРЕННАЯ НК РФ ЗА НАРУШЕНИЕ СРОКОВ ПОДАЧИ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ

Ответственность за непредставление налоговой декларации предусмотрена **ст. 119 НК РФ (табл. 7.3)**.

Таблица 7.3

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Непредоставление налоговой декларации в установленный срок	Штраф в размере 5% от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании данной декларации за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб. (ст. 119 НК РФ)

Пример 7.8. Ответственность за нарушение сроков подачи налоговых деклараций

ЗАО «Пончик» представило налоговую декларацию по НДС за первый квартал текущего года 5 мая текущего года. Сумма налога — 60 000 руб. Срок подачи — 20 апреля (включительно).

Налоговая санкция за несвоевременное представление декларации будет составлять 5% за каждый неполный месяц просрочки, а именно $60\ 000\ \text{руб.} \times 5\% \times 2$ (апрель, май) = 6000 руб.

7.2.4. НАЛОГОВЫЕ САНКЦИИ ЗА НАРУШЕНИЕ ПРАВИЛ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Статьей 120 НК РФ установлена ответственность за грубые нарушения организацией правил учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения, под которыми понимаются:

- отсутствие первичных документов;
- отсутствие счетов-фактур;
- отсутствие регистров бухгалтерского учета;
- систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное и неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций и имущества налогоплательщика.

Таблица 7.4

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ГРУБОЕ НАРУШЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ПРАВИЛ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И (ИЛИ) ОБЪЕКТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Нарушение	Налоговая санкция
Грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода	Штраф в размере 10 000 руб.
Те же деяния, совершенные в течение более одного налогового периода	Штраф в размере 30 000 руб.
Те же деяния, если они повлекли за собой занижение налоговой базы	Штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб.

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**).

Обратите внимание на то, что, согласно ст. 6.1 НК РФ, под словом «день» понимается рабочий, а не календарный день.

Лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если по результатам рассмотрения все же будет установлен факт нарушения налогового законодательства, то составляется акт проверки (ст. 100 НК РФ) и к нарушителю применяются налоговые санкции.

Пример 7.10. Камеральная налоговая проверка

В апреле текущего года ЗАО «Пончик» представило налоговые декларации за первый квартал текущего года в налоговую инспекцию. Инспектор Изольда Морошкина решила провести камеральную проверку деклараций по налогу на прибыль и НДС.

Изольда может провести такую проверку в срок, не превышающий 3 месяца с даты представления каждой из указанных деклараций.

Изольда не может истребовать у ЗАО «Пончик» документы, подтверждающие вычитаемые расходы ЗАО по налогу на прибыль. Однако она может истребовать документы, подтверждающие вычеты «входящего» НДС за январь.

В случае обнаружения ошибки в налоговой декларации или расхождения между данными декларации и представленными данными (например, по вычетам «входящего» НДС) Изольда вправе потребовать у ЗАО «Пончик» представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Если пояснения не будут получены, Изольда должна составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ.

7.4.2. ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

- выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете);
- выявлены противоречия в сведениях, которые содержатся в представленных документах;
- выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, которые имеются у налогового органа и получены им в ходе мероприятий налогового контроля.

Аналогичный порядок действует при проведении камеральной проверки уточненной декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога к уплате, либо декларации (расчета) с заявленной суммой убытка.

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 проведенный 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.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки до дня составления справки о проведенной проверке. Даты подписания акта и решения по результатам проверки во внимание не принимаются.

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).

В некоторых случаях (например, при необходимости проведения экспертизы или перевода на русский язык представленных документов) проведение выездной налоговой проверки может быть приостановлено. **Пункт 9 ст. 89 НК РФ** подробно регламентирует обстоятельства и действия налогового органа в случае приостановления проведения проверки.

Пункт 10 ст. 89 НК РФ вводит понятие **повторной выездной налоговой проверки**, под которой понимается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей налоговой проверки по тем же налогам и за тот же период. Повторная налоговая проверка может быть проведена, даже если количество выездных проверок налогоплательщика в течение календарного года уже превысило две.

Повторная выездная налоговая проверка может проводиться:

- вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, проводившего проверку ранее;
- тем же самым налоговым органом, который ранее проводил проверку. Это возможно только в случае, когда налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию, в которой указана меньшая сумма налога, чем ранее. В рамках такой повторной проверки проверяется только тот период, за который представлена уточненная декларация.

Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной проверки, налоговые санкции к налогоплательщику не применяются. Исключение составляет случай, когда первоначальное невыявление факта налогового правонарушения явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

Наконец, **п. 11 ст. 89 НК РФ** предоставляет налоговым органам право производить выездную проверку независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки в случае реорганизации или ликвидации организации-налогоплательщика.

Пример 7.11. Выездная налоговая проверка

В марте 2018 г. налоговая инспекция № 19 г. Москвы, в которой состоит на учете ЗАО «Осел Иа», провела выездную проверку ЗАО по всем налогам за 2016 и 2017 гг.

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

7.4.5. ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВЫХ САНКЦИЙ

Штрафные санкции с налогоплательщиков и налоговых агентов взыскиваются во внесудебном порядке (кроме физических лиц, не зарегистрированных в качестве предпринимателей)¹.

Отметим, что новые положения статей, регулирующих порядок взыскания, не отличаются ясностью и бесспорностью.

Порядок взыскания налоговой недоимки с граждан зависит от того, превышает ли общая сумма задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам **3000 руб. (п. 1 ст. 48 НК РФ)**.

Рассмотрим оба случая.

1. Общая сумма задолженности **превышает 3000 руб.** Инспекция обязана в течение шести месяцев со дня, в который истек срок исполнения требования, обратиться в суд общей юрисдикции с заявлением о взыскании недоимки. Пропущенный по уважительной причине срок восстанавливается судом.

2. Общая сумма задолженности **не превышает 3000 руб.** В этом случае инспекция должна дожидаться, когда задолженность превысит указанную пороговую величину. При этом учитываться будут все требования, по которым истек срок исполнения. Со дня, когда задолженность **превысит 3000 руб.**, начнет исчисляться шестимесячный срок для обращения в суд с заявлением о взыскании (**п. 2 ст. 48 НК РФ**).

Если же в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования о погашении задолженности ее размер так и не превысит 3000 руб., инспекция может обратиться в суд за взысканием имеющейся суммы задолженности. Соответствующее заявление необходимо подать в течение шести месяцев со дня окончания трехлетнего срока. Пропущенный по уважительной причине срок также восстанавливается судом (**п. 2 ст. 48 НК РФ**).

Не позднее дня подачи заявления о взыскании инспекция обязана направить гражданину его копию (**п. 1 ст. 48 НК РФ**).

¹ Для бюджетных организаций во внесудебном порядке может быть взыскана задолженность по налогам (пеням, штрафам) в размере, не превышающем 5 млн руб. (**пп. 1 п. 2, п. 8 ст. 45 НК РФ**).

ЗАДАЧИ

Задача 7.1. Цель: понимать правила 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 непроизводственным 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 2018 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 2018 г. и продолжается до сих пор;
- 2) проверка филиала фирмы началась 1 сентября 2018 г. и продолжается до сих пор;
- 3) предметом проверки является налог на прибыль, НДФЛ и НДС за 2016 и 2017 гг.;
- 4) НДС за первый квартал 2017 г. уже проверялся в 2017 г.;
- 5) проверяющие требуют предоставления документов не только за 2016 и 2017 гг., но и за 2014 и 2015 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.

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 2018 г.**

**ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ
НА 1 ЯНВАРЯ 2018 Г., ПО СРАВНЕНИЮ
С 1 ЯНВАРЯ 2017 Г.**

**ВНИМАНИЕ! ДАННОЕ ИЗДАНИЕ КНИГИ СДЕЛАНО
С УЧЕТОМ ВСЕХ НИЖЕПЕРЕЧИСЛЕННЫХ ИЗМЕНЕ-
НИЙ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ**

**УПЛАТА И ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВ И ВЗНОСОВ,
НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ, ПРИВЛЕЧЕНИЕ К НАЛОГОВОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ
(ЧАСТЬ ПЕРВАЯ НК РФ)**

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ (ГЛАВА 25 НК РФ)

- **С 1 января 2018 года уточняются правила расчета сомнительного долга при наличии встречного обязательства у дебитора**

В измененной редакции п. 1 ст. 266 НК РФ будет прописано, что в целях расчета сомнительного долга уменьшать дебиторскую задолженность на встречную кредиторскую задолженность нужно начиная с самой старой дебиторской задолженности.

Поясним поправку на примере. Предположим, что у юридического лица есть три задолженности:

- дебиторская сроком возникновения 96 календарных дней — 150 тыс. руб. (резерв формируется на полную сумму);
- дебиторская сроком возникновения 49 календарных дней — 30 тыс. руб. (резерв формируется на 50% от этой суммы);
- кредиторская перед тем же контрагентом — 140 тыс. руб.

Для расчета сомнительного долга организации сначала нужно будет уменьшить самую старую дебиторскую задолженность на 140 тыс. руб. и создавать резерв на оставшиеся 10 тыс. самой старой задолженности и на 30 тыс. менее старой задолженности.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ