

Спасибо за ваш интерес к демо-версии книги!

В демонстрационных целях вам предоставляются фрагменты книги «Налоги за 14 дней» (16-ое издание, 2019-го года).

Структура книги образца 2020 года идентична структуре в предыдущем издании.

Содержание 17-го издания обновлено с учетом изменений в Налоговом Кодексе РФ на 2020 год.

С УЧЕТОМ СТАВКИ НДС 20%

Сергей МОЛЧАНОВ

НАЛОГИ

за **14**
дней

Экспресс-курс



ПРОДАНО БОЛЕЕ 250 000 КНИГ АВТОРА



КНИГИ
и ON-LINE КУРСЫ

WWW.MOLCHANOV.BIZ

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 250 000 КНИГ АВТОРА

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 250 000 КНИГ АВТОРА

Сергей МОЛЧАНОВ

НАЛОГИ

за
дней 14

Экспресс-курс



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

2019

Сергей Молчанов

Налоги за 14 дней. Экспресс-курс.

Новое, 16-е издание

Серия «Бухгалтеру и аудитору»

Заведующая редакцией *Е. Яковлева*
Художественный редактор *С. Заматевская*
Корректоры *Н. Сидорова, Г. Шкатова*
Верстка *Е. Егерева*

ББК 67.622.2
УДК 336.226

Молчанов С.

М76 Налоги за 14 дней. Экспресс-курс. Новое, 16-е изд. — СПб.: Питер, 2019. — 496 с.: ил. — (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).

ISBN 978-5-4461-1276-0

Считается, что налоги и правила их расчета трудны, непонятны и доступны только специалистам. В действительности изучение даже такого предмета может приносить настоящее удовольствие!

Сергей Молчанов написал универсальный курс, в котором сложный материал описан просто, доступно и очень увлекательно.

Книга построена по принципу «три в одном»: в ней вы найдете теоретический курс, 186 налоговых кейсов, 86 задач с ответами и развернутыми комментариями; в ней учтены все самые последние изменения российского законодательства, включая изменение ставки НДС с 18% до 20%.

«Экспресс-курс» станет самоучителем для тех, кто только осваивает новую для себя область, и поможет освежить и актуализировать знания уже состоявшимися профессионалам.

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

ISBN 978-5-4461-1276-0

© ООО Издательство «Питер», 2019
© Серия «Бухгалтеру и аудитору», 2019
© Молчанов С., 2018

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

Изготовлено в России. Изготовитель: ООО «Прогресс книга».
Место нахождения и фактический адрес: 194044, Россия, г. Санкт-Петербург,
Б. Сампсониевский пр., д. 29А, пом. 52. Тел.: +78127037373.

Дата изготовления: 02.2019. Наименование: книжная продукция. Срок годности: не ограничен.
Налоговая льгота — общероссийский классификатор продукции ОК 034-2014, 58.11.12 — Книги печатные профессиональные, технические и научные.

Импортер в Беларусь: ООО «ПИТЕР М», 220020, РБ, г. Минск, ул. Тимирязева, д. 121/3, к. 214, тел./факс: 208 80 01.
Подписано в печать 13.02.19. Формат 70х90/16. Бумага писчая. Усл. п. л. 36,270. Тираж 2000. Заказ 0000

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленных издательством материалов
в ОГУП «Областная типография «Печатный двор». 432049, Ульяновск, Пушкина д.27.

БЛАГОДАРНОСТИ

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

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

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

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

— моему дяде **Владимиру Васильевичу Орлову**, журналисту, моей тете **Ольге Николаевне Менис**, преподавателю, и моей тете **Александре Федоровне Шитухиной**, поэту и музыканту в душе, за воспитание и прояснение сути вещей в окружающем мире;

— моей сестре **Вере Орловой** 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 **Людмиле Георгиевне Тихомировой** и **Людмиле Михайловне Ельницкой** за привитую любовь к чтению и к хорошим книгам;

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

— моему преподавателю античного искусства **Глебу Ивановичу Соколову** за умение видеть невидимое в окружающем мире и моему преподавателю философии **Федору Ивановичу Гиренку** за широкий и спокойный взгляд на многие события жизни;

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

— моим коллегам по работе в компании «ПрайсуотерхаусКуперс» **Ирине Мартаковой**, **Светлане Стройковой**, **Алексею Смирнову**, **Анд-**

рею Шпаку, и особенно **Наталье Геннадьевне Мильчаковой**, за полученные профессиональные знания и опыт;

— моим бизнес-партнерам **Елене Кавериной, Валерию Кисилевскому** за плодотворное сотрудничество в области налогообложения;

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

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

— моим друзьям из Грузии, особенно **Шоте Купатадзе, Георгию Чхеидзе, Зуре Пхакадзе, Лаше Залкалиани, Нукри Мchedлидзе, Анри Гецадзе**, за их открытые и веселые сердца;

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

— моим друзьям из Латвии **Сергею Ивлеву, Гайтасу Кревиньшу и Маринышу Батрагсу**;

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

— моей тете **Людмиле Игнатьевне Макаровой** за пример самоотверженного служения близким людям и вкуснейшие соленья и варенья;

— моему тренеру по айкидо **Александру Савченко** и тренеру по теннису **Евгению Петрову** за развитие воли и самодисциплины.

Хочу выразить особую благодарность **Олегу Еремину и Вере Стукаловой** за неоценимую помощь в этом и других проектах.

СОДЕРЖАНИЕ

БЛАГОДАРНОСТИ	5
ОТ АВТОРА	19
1. ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС	20
1.1. Структура налогового кодекса Российской Федерации ...	20
1.2. Внесение изменений в НК РФ	22
1.3. Базовые понятия, применяемые в НК РФ	23
1.4. Принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения	24
1.4.1. Критерии взаимозависимости	25
1.4.2. Условия для осуществления контроля за сделками между российскими лицами	27
1.4.3. Представление информации о контролируемых сделках	28
1.4.4. Проверки сделок между взаимозависимыми лицами	29
1.4.5. Соглашение о ценообразовании	31
1.4.6. Симметричные корректировки	31
1.5. Иерархия нормативных актов в сфере налогообложения ..	32
Задачи	34
2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ	36
2.1. Плательщики налога. Базовая схема расчета налога. Классификация доходов и расходов. Необлагаемые доходы и неучитываемые расходы	36
2.1.1. Плательщики налога на прибыль	36
2.1.2. Расчет налога на прибыль	37
2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов	41
2.1.4. Состав доходов и расходов от реализации	43
2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов	43
2.1.6. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль	46
2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль	49

2.2. Момент признания доходов. Кассовый метод и метод начисления. Определение суммы доходов от реализации	56
2.2.1. Методы признания доходов для целей налогообложения	56
2.2.2. Определение суммы доходов от реализации для целей налогообложения	60
2.3. Внереализационные доходы. Моменты признания. Определение налогооблагаемых сумм	61
2.3.1. Момент отражения внереализационных доходов для целей налогообложения	61
2.3.2. Определение суммы внереализационных доходов для целей налогообложения	63
2.4. Момент признания расходов. Кассовый метод и метод начисления. Прямые и косвенные расходы	75
2.4.1. Момент признания расходов для целей налогообложения прибыли	75
2.4.2. Прямые и косвенные расходы	81
2.5. Материальные расходы, связанные с производством и реализацией	87
2.5.1. Состав материальных расходов	87
2.5.2. Определение стоимости материально-производственных запасов	87
2.6. Расходы на оплату труда	89
2.6.1. Состав расходов по оплате труда	89
2.6.2. Заработная плата	90
2.6.3. Премии, включаемые в расходы организации	92
2.6.4. Доплаты к заработной плате работников, уменьшающие налоговую базу	94
2.6.5. Включение в расходы оплаты вынужденных простоев	97
2.6.6. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск при увольнении сотрудника	98
2.6.7. Выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск, если трудовые отношения с работником продолжаются	99
2.6.8. Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штата)	100
2.6.9. Выплаты по гражданско-правовым договорам	104

2.6.10. Выплаты по договорам добровольного медицинского, пенсионного страхования и страхования жизни работников	106
2.6.11. Резервы на оплату отпусков	109
2.6.12. Компенсационные выплаты	110
2.7. Амортизация	111
2.7.1. Понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения	111
2.7.2. Имущество, относящееся к амортизируемому, о не подлежащее амортизации в налоговом учете	115
2.7.3. Определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете	117
2.7.4. Изменение первоначальной стоимости амортизируемого имущества	121
2.7.5. Влияние переоценки основных средств на их стоимость в налоговом учете	122
2.7.6. Определение срока полезного использования амортизируемого имущества	122
2.7.7. Амортизационные группы и подгруппы	124
2.7.8. Начисление амортизации основных средств в налоговом учете	125
2.8. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией	136
2.8.1. Состав прочих расходов	136
2.8.2. Расходы по аренде имущества	136
2.8.3. Юридические услуги	137
2.8.4. Консультационные, информационные, посреднические и аудиторские расходы	137
2.8.5. Права на использование программ и баз данных для ЭВМ	138
2.8.6. Расходы на имущественное страхование	139
2.8.7. Таможенные пошлины, налоги и сборы, не включаемые в цену товаров	140
2.8.8. Расходы на рекламу	140
2.8.9. Нормативы по компенсациям за использование личного автомобиля (мотоцикла) для служебных поездок	142
2.8.10. Расходы, связанные с командировками	143
2.8.11. Представительские расходы	149

2.8.12. Расходы на подготовку и переподготовку кадров и оценку квалификации работников	150
2.9. Внереализационные расходы	152
2.9.1. Состав внереализационных расходов. Момент их признания для целей налогообложения	152
2.9.2. Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам ..	152
2.9.3. Списание дебиторской задолженности	154
2.10. Определение прибыли от реализации имущества	158
2.11. Уменьшение текущей прибыли на величину убытков прошлых лет, инвестиционный налоговый вычет. Сроки представления отчетности и уплаты налога	161
2.11.1. Определение суммы убытка прошлых лет при расчете налогооблагаемой прибыли	161
2.11.2. Инвестиционный налоговый вычет	162
2.11.3. Представление налоговой декларации и уплата налога на прибыль	166
Задачи	168
3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)	179
3.1. Сущность НДС. плательщики налога. Освобождение от НДС	179
3.1.1. Сущность налога на добавленную стоимость	179
3.1.2. Налоговый период по НДС. Сроки представления отчетности, уплаты и возмещения налога	181
3.1.3. Плательщики НДС	183
3.1.4. Получение права на освобождение от обязанностей плательщика НДС	184
3.1.5. Операции, освобождаемые от НДС	185
3.2. Определение места реализации товаров (работ, услуг) для целей НДС	187
3.2.1. Критерии определения места реализации для товаров	187
3.2.2. Критерии определения места реализации для услуг	188
3.3. «Исходящий» НДС с реализации в Российской Федерации: момент возникновения, ставки налога	191
3.3.1. Объект обложения НДС	191
3.3.2. Момент возникновения «исходящего» НДС	192

3.3.3. Момент возникновения «исходящего» НДС при передаче товаров безвозмездно, при получении авансовых платежей . . .	193
3.3.4. Ставки налога применительно к реализации в Российской Федерации	193
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	196
3.4.1. Определение стоимости товаров (работ, услуг), реализованных в Российской Федерации для целей расчета НДС	196
3.4.2. Исчисление и уплата НДС с полученных авансов	197
3.4.3. Исчисление НДС с процентов, полученных по товарным кредитам, облигациям и векселям	198
3.5. Вычеты «входящего» НДС. Общие правила	199
3.5.1. Понятие вычета «входящего» НДС	199
3.5.2. Общие условия вычета «входящего» НДС	200
3.5.3. Почему для вычетов НДС важен характер использования приобретенных ресурсов?	202
3.6. Вычеты «входящего» НДС в отдельных ситуациях	203
3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет	204
3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне	204
3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг)	205
3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам	205
3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам	206
3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами	206
3.6.7. Вычеты НДС при аренде муниципального или государственного имущества	207
3.6.8. Вычеты НДС при зачете взаимных требований	207
3.6.9. Вычеты НДС при использовании имущества в расчетах с поставщиками	208
3.6.10. Вычеты «входящего» НДС по авансам, выданным поставщикам	209
3.6.11. Вычеты «входящего» НДС при наличии облагаемых и не облагаемых налогом операций	209

3.7. Восстановление «входящего» НДС, ранее принятого к вычету	212
3.7.1. Восстановление «входящего» НДС	212
3.7.2. Порядок восстановления «входящего» НДС. Расчет суммы НДС к восстановлению	213
3.7.3. Восстановление «входящего» НДС по объектам недвижимости	215
3.8. Нулевая ставка НДС. Экспортные операции	217
3.8.1. Экспорт. Общие положения	217
3.8.2. Исчисление «исходящего» НДС по экспортным операциям	218
3.8.3. Документы, подтверждающие экспорт	219
3.8.4. Применение ставок 10 и 20% по неподтвержденному экспорту	220
3.8.5. Вычет «входящего» НДС по экспортным операциям	221
3.8.6. Начисление пени на сумму НДС в результате неподтверждения экспорта	222
3.8.7. Экспорт работ (услуг)	223
3.9. Особые случаи исчисления НДС	224
3.9.1. Исчисление НДС при продаже имущества	224
3.9.2. Исчисление НДС при выполнении строительно-монтажных работ	225
3.9.3. НДС при использовании произведенных товаров (работ, услуг) для собственных нужд предприятия, при раздаче товаров в рекламных целях	227
3.9.4. Исчисление НДС при уступке права требования	228
3.9.5. Исчисление НДС при посреднических операциях	229
3.9.6. Исчисление НДС при импорте товаров	231
3.9.7. Исчисление НДС при осуществлении расчетов с иностранными юридическими лицами	232
3.10. Счета-фактуры	234
3.10.1. Обычные счета-фактуры	235
3.10.2. Счета-фактуры, используемые для оформления авансовых платежей	236
3.10.3. Корректировочные счета-фактуры	238
Задачи	242

4. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	248
4.1. Экономическое содержание. Плательщики. налоговый и отчетный периоды. Ставки налога	248
4.1.1. Понятие налога на доходы физических лиц	248
4.1.2. Налоговый период по НДФЛ	249
4.1.3. Понятия «резидент» и «нерезидент»	250
4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ	252
4.2. Исчисление НДФЛ с доходов, облагаемых по базовой ставке 13%. Общие принципы	253
4.3. Доходы, облагаемые по ставке 13%. Формы получения. Моменты признания в налоговых целях	255
4.3.1. Состав обычных доходов, облагаемых по ставке 13%	255
4.3.2. Формы получения и даты признания доходов	255
4.4. Доходы, не подлежащие налогообложению. Общая характеристика	258
4.4.1. Доходы, не подлежащие налогообложению. Общая характеристика	258
4.4.2. Доходы, не подлежащие налогообложению. Компенсационные выплаты	262
4.5. Стандартные налоговые вычеты. Условия применения ...	266
4.6. Социальные налоговые вычеты. Расходы граждан на благотворительность, обучение и лечение	268
4.6.1. Порядок социальных налоговых вычетов и порядок их предоставления	268
4.6.2. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на благотворительные цели	270
4.6.3. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на обучение самого налогоплательщика и его детей	271
4.6.4. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на лечение налогоплательщика, его супруги, детей и родителей	273
4.6.5. Подробнее о социальном вычете по личным расходам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, добровольного пенсионного страхования и добровольного страхования жизни	274
4.6.6. Подробнее о социальном вычете по личным расходам граждан на независимую оценку своей квалификации	276

4.7. Имущественные вычеты, предоставляемые при продаже личного имущества и приобретении жилья . .	277
4.7.1. Имущественные налоговые вычеты	277
4.7.2. Порядок определения налогооблагаемого дохода при продаже имущества	277
4.7.3. Специальные правила для объектов недвижимости, приобретенных после 1 января 2016 г.	281
4.7.4. Вычет на новое строительство (приобретение) жилья	282
4.8. Профессиональные налоговые вычеты.	
Условия их предоставления	287
4.8.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов	287
4.8.2. Вычеты по гражданско-правовым договорам	287
4.8.3. Вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям	288
4.8.4. Вычеты по авторским договорам и вознаграждениям, по договорам на создание (исполнение) произведений науки, литературы и искусства	290
4.9. Применение ставки 35%. Проценты по банковским вкладам. Материальная выгода по займам	292
4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам	292
4.9.2. Исчисление налога с процентов по банковским вкладам	292
4.9.3. Исчисление налога с материальной выгоды по займам	294
4.10. Налогообложение подарков, призов и материальной помощи	299
4.10.1. Налогообложение обычных подарков, полученных от организаций и предпринимателей	299
4.10.2. Налогообложение призов и выигрышей рекламного характера	300
4.10.3. Налогообложение материальной помощи и оплаты лекарств	301
4.11. Налогообложение страховых выплат	301
4.11.1. Обязательное страхование	301
4.11.2. Добровольное имущественное страхование	301
4.11.3. Добровольное медицинское страхование	303
4.11.4. Негосударственное пенсионное обеспечение	303

4.11.5. Добровольное пенсионное страхование	304
4.11.6. Добровольное страхование жизни	305
4.12. Налогообложение операций с ценными бумагами	306
4.13. Исчисление налога с дивидендов	307
4.14. Налогообложение доходов нерезидентов.	
Избежание двойного налогообложения	309
4.14.1. Налогообложение доходов нерезидентов	309
4.14.2. Избежание двойного налогообложения	310
4.15. Уплата НДФЛ индивидуальными предпринимателями ..	312
4.16. Удержание и уплата налога в бюджет.	
Налоговая декларация. Сведения от работодателей	314
4.16.1. Особенности исчисления и порядок уплаты налога в отношении отдельных видов доходов	314
4.16.2. Правила удержания и уплаты НДФЛ налоговыми агентами	315
4.16.3. Справки и сведения, представляемые налоговыми агентами ..	317
4.16.4. Налоговая декларация. Сроки уплаты (возврата) НДФЛ ...	318
Задачи	323
5. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ	329
5.1. Виды страховых взносов. Плательщики страховых взносов	329
5.1.1. Виды страховых взносов	329
5.1.2. Плательщики страховых взносов	330
5.1.3. Особенности начисления взносов на выплаты иностранным гражданам	332
5.2. Объект обложения страховыми взносами у работодателей.	
База для начисления и тарифы страховых взносов для работодателей	334
5.2.1. Объект обложения страховыми взносами у работодателей ...	334
5.2.2. Выплаты, не подлежащие обложению страховыми взносами ..	335
5.2.3. Порядок расчета базы по страховым взносам для работодателей	338
5.3. Сроки уплаты и предоставление отчетности по страховым взносам работодателями	341

5.3.1. Расчетный и отчетный периоды. Сроки предоставления отчетности	341
5.3.2. Порядок исчисления и сроки уплаты страховых взносов	343
5.3.3. Исчисление и уплата страховых взносов филиалами юридических лиц	344
5.4. Выплаты по авторским договорам. Определение базы для начисления страховых взносов	345
5.5. Исчисление и уплата страховых взносов индивидуальными предпринимателями и приравненными к ним лицами	347
5.5.1. Тарифы страховых взносов для индивидуальных предпринимателей	347
5.5.2. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями	350
5.6. Разграничение полномочий между ФНС России и государственными внебюджетными фондами по администрированию страховых взносов	350
Задачи	352
6. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	355
6.1. Налог на имущество организаций	355
6.1.1. Плательщики налога на имущество организаций	355
6.1.2. Объекты налогообложения, порядок расчета налога	356
6.2. Транспортный налог	360
6.2.1. Плательщики транспортного налога	360
6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом	360
6.2.3. Расчет транспортного налога	361
6.2.4. Порядок уплаты транспортного налога	363
6.3. Упрощенная система налогообложения	364
6.3.1. Понятие упрощенной системы налогообложения	364
6.3.2. Порядок перехода к упрощенной системе налогообложения ..	366
6.3.3. Объекты налогообложения	368
6.3.4. Определение доходов и расходов при применении упрощенной системы налогообложения	369

6.3.5. Расчет единого налога	372
6.3.6. Патентная система налогообложения	374
6.3.7. Сроки уплаты единого налога	377
6.4. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	379
6.4.1. Сущность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)	379
6.4.2. Виды предпринимательской деятельности, подлежащие обложению ЕНВД	381
6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода	384
6.4.4. Применение поправочных коэффициентов	386
6.4.5. Порядок уплаты единого налога	387
Задачи	389
7. УЧЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ. УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК РЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ	393
7.1. Постановка на учет в налоговых органах	393
7.1.1. Порядок учета юридических и физических лиц в налоговых органах	393
7.1.2. Идентификационный номер налогоплательщика	395
7.1.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков и уклонение от постановки на учет в налоговых органах	395
7.2. Налоговые декларации: представление, исправления	396
7.2.1. Представление налоговой декларации	396
7.2.2. Внесение исправлений в налоговые декларации	397
7.2.3. Ответственность, предусмотренная НК РФ за нарушение сроков подачи налоговых деклараций	400
7.2.4. Налоговые санкции за нарушение правил учета доходов и расходов	401
7.3. Уплата и возврат налога	402
7.3.1. Прекращение обязанности по уплате налога	402
7.3.2. Налоговые санкции за неуплату (неудержание, неперечисление налога)	403

7.3.3. Взыскание пени за просрочку уплаты налога	404
7.3.4. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога	406
7.4. Налоговые проверки. Порядок взыскания налогов, пеней и штрафов	407
7.4.1. Камеральные налоговые проверки	407
7.4.2. Выездные налоговые проверки	410
7.4.3. Действия налоговых органов в ходе выездных налоговых проверок	413
7.4.4. Оформление результатов налоговых проверок и принятие решения по ним	414
7.4.5. Взыскание налоговых санкций	417
7.4.6. Срок давности привлечения к ответственности	419
7.4.7. Санкции за нарушение требований, установленных НК РФ в отношении налоговых проверок	420
7.5. Порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц	422
Задачи	425
Изменения в налоговом законодательстве на 1 января 2019 г. по сравнению с 1 января 2018 г.	428
ОТВЕТЫ НА ЗАДАЧИ	450

**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**

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 лица);
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы из источников в Российской Федерации¹.

К российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном ст. 246.2 НК РФ.

От налога на прибыль освобождаются организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) по

¹ Подробнее — см. книгу Молчанов С. С. «Налоги. Расчет и оптимизация» на www.molchanov.biz.

отдельным видам деятельности. В последнем случае освобождение от налога на прибыль предоставляется только в отношении прибыли от деятельности, облагаемой ЕНВД (подробнее см. главу 6).

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

ПРИМЕР 2.1

Плательщики налога на прибыль

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 **гл. 25 «Налог на прибыль» НК РФ**. В первую очередь это выручка от реализации товаров (работ, услуг).

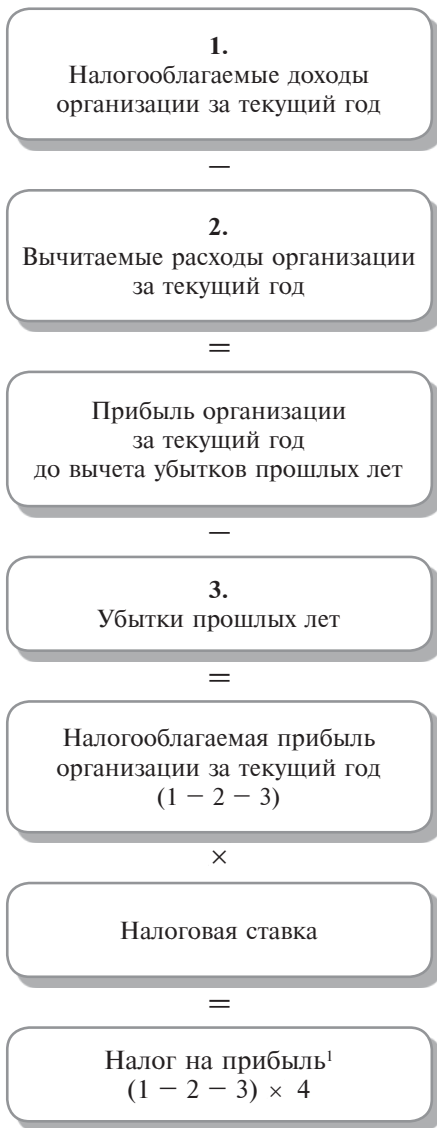


Схема 2.1. Базовая схема расчета налога на прибыль

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

2. Вычитаемые расходы организации за текущий год.

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

Учет доходов и расходов по правилам, установленным **гл. 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**.

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 г. размер переносимого убытка прошлых лет не был ограничен (естественно, он не мог быть больше текущей прибыли организации). **С 1 января 2017 г.** размер переносимого убытка по налогу на прибыль временно ограничивается, а именно: в отчетные и налоговые периоды **с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2020 г.** 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 г.**

Одновременно **с 1 января 2017 г.** 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 г.

4. Ставка налога.

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

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 часть — 18%.

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%**.

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.

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

ПРИМЕР 2.2

*Базовая схема
расчета налога на
прибыль*

ЗАО «Винни-Пятачок» занимается продажей меда, который закупается на пасеках Алтайского края. Выручка от продажи меда в текущем году составила 1 000 000 руб. Себестоимость проданного меда — 500 000 руб.

Расходы ЗАО включают в себя:

зарплату персонала и начисленные на нее страховые взносы во внебюджетные фонды (далее — страховые взносы) — 100 000 руб.;
плату за аренду торговых помещений — 200 000 руб.

В прошлом году ЗАО получило налоговый убыток в сумме 40 000 руб.

Ставка налога на прибыль равна 20%	
Расчет налога на прибыль ЗАО «Винни-Пятачок», руб.:	
Доходы от продажи меда	1 000 000
Минус расходы:	
себестоимость меда	(500 000)
зарплата работников	(100 000)
аренда помещения	(200 000)
Итого прибыль	200 000
Минус убыток прошлого года	(40 000)
Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка	160 000
Налог на прибыль по ставке 20%	32 000

В данном случае установлена максимальная ставка налога — 20%. Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 4800 руб. (160 000 руб. × **3%**) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 27 200 руб. (160 000 руб. × **17%**). Всего — 32 000 руб.

2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов

Согласно положениям **гл. 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**.

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.

ПРИМЕР 2.3

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

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:

Полученные от Ромы денежные средства ЗАО «Пончик» передано 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

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

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.

ПРИМЕР 2.25

*Доходы
от совместной
деятельности*

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 доходов (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.

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

Продано пончиков «Толстяк» 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.

ПРИМЕР 2.28

*Распределение
расходов в целях
налогообложения
прибыли*

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

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.

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.

ПРИМЕР 2.31

*Распределение
прямых расходов
в торговых
организациях*

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

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.

¹ Применение метода ЛИФО запрещено в бухгалтерском учете с 01.01.2008 г.

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.

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.

ЗАО «Пончик» купило в январе текущего года три партии пончиков «Диетический» по 10 000 шт. 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.

Всего было продано 25 000 шт. 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:

- $35\,000 \text{ руб.} + 36\,000 \text{ руб.} + 19\,500 \text{ руб.} = 90\,500 \text{ руб.}$
- 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. ($35\,000 \text{ руб.} : 10\,000 \text{ шт.} \times 5000 \text{ шт.}$).

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

- $39\,000 \text{ руб.} + 36\,000 \text{ руб.} + 17\,500 \text{ руб.} = 92\,500 \text{ руб.}$

ПРИМЕР 2.32

Метод списания затрат по стоимости каждой единицы

ПРИМЕР 2.33

Методы ФИФО, ЛИФО, средней стоимости

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: $3 \text{ руб. } 67 \text{ коп.} \times 25\ 000 \text{ шт.} = 91\ 750 \text{ руб.}$

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 (см. **ст. 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 относятся 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.:

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

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 посредническим организациям;
- 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 товар-
но-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 закреплён 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-либо событиями (например, государственными и профессиональными праздниками, участием в общественной работе, днем рождения сотрудника и др.), то она не может рассматриваться в качестве составной части заработной платы. Такие выплаты не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

2.6.3. Премии, включаемые в расходы организации

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

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

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

Поэтому премия, **не предусмотренная** договором (соглашением, положением) и выплачиваемая только на основании приказа (распоряжения) руководителя, **не может** рассма-

триваться в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль¹.

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

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

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

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

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

Премирование может быть **двух видов**:

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

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

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

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

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

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

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

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

2.6.4. Доплаты к заработной плате работников, уменьшающие налоговую базу

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

Доплаты начисляются за работы:

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

Доплата за работу в сверхурочное время

Работодатель может привлечь работников (с их письменного согласия) к работе в сверхурочное время. Так, если в организации предусмотрен восьмичасовой рабочий день, то сверхурочным считается время, отработанное свыше восьми часов.

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

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

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

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

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

Согласно **ст. 152 ТК РФ**, сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы — не менее чем в двойном размере. Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным договором, локальным нормативным актом или трудовым договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно.

Доплата за работу в ночное время

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

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

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

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

Порядок работы в ночное время творческих работников организаций кинематографии, театров, СМИ и т. п. может

зации туристского продукта с туроператором или турагентом напрямую.

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

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

2.7. АМОРТИЗАЦИЯ

2.7.1. Понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения

Общие положения

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

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

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.

¹ До 1 января 2016 г. — более 40 000 руб., а до 1 января 2011 г. — основные средства первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Основные средства

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

К основным средствам, в частности, относятся:

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

Основные средства амортизируются при условии их использования в **производственных целях** или **для управленческих нужд** организации, если срок такого использования **превышает 12 месяцев**. Основные средства первоначальной стоимостью **100 000 руб. и менее**¹ не амортизируются, а единовременно² включаются в состав **прочих расходов**.

ПРИМЕР 2.42

Критерии для признания имущества основным средством в налоговом учете

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

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

Нематериальные активы

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

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).

¹ До 1 января 2016 г. — стоимостью 40 000 руб. и менее, а до 1 января 2011 г. — основные средства первоначальной стоимостью 20 000 руб. и менее.

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

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- **исключительное** право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- **исключительное** право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- **исключительное** право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- **исключительное** право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- **исключительное** право патентообладателя на селекционные достижения;
- владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.
- К нематериальным активам **не относятся**:
- научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

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

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

ПРИМЕР 2.43

Критерии для признания имущества нематериальным активом в налоговом учете

¹ До 1 января 2016 г. — нематериальные активы первоначальной стоимостью 40 000 руб. и менее, а до 1 января 2011 г. — 20 000 руб. и менее.

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

ведения налогового учета за 125 000 руб. Лицензионный договор предусматривает использование программы в течение 2 лет.

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

Неотделимые улучшения арендованных основных средств

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

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

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

ПРИМЕР 2.44

Амортизация неотделимых улучшений арендуемого имущества

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

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

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

Вариант 2. ЗАО «Осел Иа» **не возместило** ЗАО «Пончик» стоимость неотделимых улучшений. ЗАО «Пончик» амортизирует 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 лизинга, если по условиям такого договора полученное имущество учитывается на балансе лизингополучателя (**подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ**).

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

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»).

ПРИМЕР 2.45

Амортизация имущества, переданного в текущую аренду и в финансовый лизинг

2.7.2. Имущество, относящееся к амортизируемому, но не подлежащее амортизации 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

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 01.01.2002 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 объек-

там основных средств, подлежащим амортизации этим методом, применяются **специальные понижающие или повышающие коэффициенты**, то из этих объектов формируют **подгруппы** в составе амортизационных групп.

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

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

2.7.8. Начисление амортизации основных средств в налоговом учете¹

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

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

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

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%)** первоначальной стоимости основных средств, то амортизация начисляется на первоначальную стоимость за минусом стоимости списания.

ПРИМЕР 2.50

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

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

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

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

Пункт 9 ст. 258 НК РФ предусматривает восстановление единовременно списанной стоимости основного средства в составе доходов организации в случае, если указанное основное средство было реализовано лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию (см. **пример 2.51**).

Общий порядок начисления амортизации по основным средствам

Амортизация начисляется по каждому объекту основных средств ежемесячно **начиная с месяца, следующего за месяцем ввода основного средства в эксплуатацию**. Если для учета доходов и расходов применяется кассовый метод, то амортизируются только оплаченные основные средства.

Начисление амортизации прекращают с 1-го числа месяца, **следующего за** месяцем, в котором объект основных

средств был полностью амортизирован или списан с баланса организации (продан, ликвидирован и т. п.).

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

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

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

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

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

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

Методы начисления амортизации

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

- линейный;
- нелинейный.

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

Даже если организация выбрала **нелинейный** метод начисления амортизации, то к основным средствам, включенным в **8–10-ю** амортизационные группы, все равно будет применяться **линейный** метод начисления амортизации, поскольку

ПРИМЕР 2.51

*Начало и окончание
начисления
амортизации
в налоговом учете*

ку применение нелинейного метода начисления амортизации для таких основных средств **не предусмотрено**.

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

По основным средствам, которые входят в 8-ю, 9-ю и 10-ю группы, амортизация может начисляться только линейным методом.

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

ПРИМЕР 2.52

*Линейный метод
начисления амортизации*

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

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

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

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

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

Нелинейный метод начисления амортизации был существенно изменен начиная с **1 января 2009 г.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ПРИМЕР 2.53

Переход на нелинейный метод начисления амортизации

ПРИМЕР 2.54

Применение нелинейного метода при начислении амортизации для вновь приобретенных основных средств

Суммарный баланс 3-й группы основных средств на 1 января равен 240 000 руб. ЗАО «Пончик» приобрело еще один пончиковый агрегат первоначальной стоимостью 500 000 руб., который также относится к 3-й амортизационной группе. Агрегат введен в эксплуатацию в месяце приобретения. ЗАО воспользовалось своим правом на единовременное списание 30% стоимости агрегата в марте.

С 1 марта совокупную стоимость 3-й амортизационной группы следует увеличить на 350 000 руб.

Предположим, что остаточная стоимость первого пончикового агрегата на 1 марта составит 200 000 руб. Тогда совокупная стоимость всей 3-й амортизационной группы на эту дату будет равна 550 000 руб. (200 000 руб. + 350 000 руб.).

Приобретенные объекты, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которой они были у предыдущего собственника (**п. 12 ст. 258 НК РФ**).

ПРИМЕР 2.55

Приобретение объектов основных средств, бывших в употреблении

Используем условия **примера 2.54**. Допустим, ЗАО «Пончик» в апреле приобрело у ООО «Плюшка» промышленный холодильник за 250 000 руб. В налоговом учете ООО «Плюшка» холодильник числился в 3-й амортизационной группе и имел срок полезного использования 4 года. Срок его эксплуатации на момент продажи составил ровно 2 года.

Несмотря на то что до окончания срока полезного использования холодильника осталось 2 года, для целей начисления амортизации нелинейным методом ЗАО «Пончик» включит его в состав 3-й амортизационной группы.

Как уже было замечено ранее, если организация использует свое право единовременно списывать до 30% (10%) стоимости основных средств, то суммарный баланс амортизационной группы увеличивается на первоначальную стоимость основного средства за вычетом суммы единовременного списания (**п. 9 ст. 258 НК РФ**).

ПРИМЕР 2.56

Определение суммарного баланса основных средств при единовременном списании до 30% (10%) их стоимости

Используем условия **примера 2.55**. В учетной политике ЗАО «Пончик» предусмотрено начисление амортизационной премии в размере 30% от первоначальной стоимости приобретенных объектов. Поэтому в апреле бухгалтер отнес на расходы 75 000 руб. от стоимости холодильника (250 000 руб. × 30%).

С 1 мая суммарный баланс 3-й амортизационной группы для целей начисления амортизации нелинейным методом увеличится на 175 000 руб. (250 000 руб. – 75 000 руб.).

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.

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.

ПРИМЕР 2.59

Расходы по ремонту арендованного имущества

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.

Компенсация уменьшает налогооблагаемую прибыль только после ее **фактической выплаты** работнику (п. 7 ст. 272 НК РФ).

Директору отдела продаж ЗАО «Пончик» Виктору Рубцову назначена ежемесячная компенсация за использование его личного автомобиля «ДЭУ Матис» в служебных целях.

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

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

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

ПРИМЕР 2.63

Компенсация за использование личного автотранспорта в служебных целях

2.8.10. Расходы, связанные с командировками

Общие положения

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

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

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

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

Командированному работнику оплачиваются:

- суточные;
- расходы по найму жилого помещения;
- расходы по проезду к месту командировки и обратно;

- другие расходы (например, оплата услуг связи или почты, оформление виз и паспортов, консульские и аэродромные сборы и т. д.).

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

Суточные

Суточные выплачиваются командированному работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также за все дни нахождения в пути (включая день отъезда и приезда).

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

ПРИМЕР 2.64

Суточные

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

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

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

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

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

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

Аналогичные правила применяются для определения последнего дня командировки.

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

ПРИМЕР 2.65

Расчет суточных

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Обратите внимание: режим обложения суточных **НДФЛ** остается прежним — в налогооблагаемый доход включаются суточные, превышающие **700 руб.** за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и **2500 руб.** — за пределами Российской Федерации.

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

Если суточные выдаются сверх установленных норм, то сумма превышения облагается НДФЛ и страховыми взносами¹.

ПРИМЕР 2.66

Налоговый учет суточных, превышающих установленные нормы

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

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

Бухгалтер ЗАО «Пончик» должен выдать Орловой суточные в размере: 2200 руб./сутки × 3 суток = 6600 руб.

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

Для целей НДФЛ сумма суточных **в пределах норм** составит: 700 руб. × 3 суток = 2100 руб.

¹ Обложение страховыми взносами сумм превышения введено с 01.01.2017 г.

2.8.11. Представительские расходы

Представительские расходы — это затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) организации.

Полный перечень представительских расходов приведен в **ст. 264 НК РФ**.

Согласно этой статье, к представительским расходам относятся затраты по:

- проведению официального приема (завтрака, обеда, ужина или другого аналогичного мероприятия) представителей других организаций;
- транспортному обеспечению представителей других организаций, связанному с их доставкой до места проведения встречи и обратно;
- буфетному обслуживанию лиц, участвующих во встрече во время переговоров;
- оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Этот перечень является **исчерпывающим**. Поэтому затраты на организацию развлечений и отдыха, а также на оплату проживания участников переговоров представительскими расходами не являются и налогооблагаемую прибыль организации не уменьшают.

После каждого приема делегации составляется отчет, в котором указываются дата и место проведения приема, его программа, приглашенные лица, представители организации, участвовавшие в приеме, и величина представительских расходов. На эту сумму составляется авансовый отчет, к которому прилагаются все первичные документы, подтверждающие расходы по приему делегации (чеки ККМ, товарные чеки, закупочные акты и т. д.).

В налоговом учете сумма представительских расходов включается в состав прочих расходов только в пределах **4% от затрат организации на оплату труда (ст. 264 НК РФ)**. Представительские расходы, превышающие этот норматив,

в прочих расходах не учитываются и налогооблагаемую прибыль организации не уменьшают.

Сумма НДС по сверхнормативным представительским расходам к налоговому вычету не принимается и не уменьшает налогооблагаемую прибыль организации¹.

ПРИМЕР 2.67

Представительские расходы

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 — 240 000 руб. (в том числе НДС — 40 000 руб.).

2. На культурно-развлекательные мероприятия для представителей других фирм — 120 000 руб. (в том числе НДС — 20 000 руб.).

3. На оплату авиабилетов и проживания в гостиницах представителей других фирм — 600 000 руб. (в том числе НДС — 100 000 руб.).

Расходы фирмы на оплату труда составили в текущем году 4 млн руб. Страховые взносы на оплату труда — 1,2 млн руб.

Затраты п. 2 и 3 представительскими расходами не являются и налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшают. НДС по ним к вычету не принимается.

Затраты на организацию завтраков, обедов и ужинов в налоговом учете отражаются в составе прочих расходов в сумме 160 000 руб. (4 000 000 руб. × 4%). Страховые взносы для расчета норматива не учитываются.

Оставшаяся сумма данных затрат (40 000 руб.) в составе прочих расходов не учитывается и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает, а НДС по этой части расходов к вычету не принимается.

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 про-

¹ Данное положение остается в силе и в 2016 г.

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 расходов (**ст. 269 НК РФ**).

**Правила, вступившие в силу с 1 января 2015 г.
по обычным сделкам**

С 1 января 2015 г. 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 28.12.2014 г. № 420-ФЗ).

**Правила, вступившие в силу с 1 января 2015 г.
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 **разд. 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 (**п. 1.1–1.2 ст. 269 НК РФ**).

Если ставка ниже минимального значения установленного интервала предельных значений, то банк должен 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 г.)	75% от ставки рефинансирования ЦБ РФ	180% от ставки рефинансирования ЦБ РФ
Рубль (с 1 января 2016 г.)	75% от ключевой ставки ЦБ РФ	125% от ключевой ставки ЦБ РФ

2.10. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИБЫЛИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА

Продажа основных средств

Прибыль (убыток) от продажи основного средства определяется как разница между доходом, полученным (причитающимся к получению) от покупателя основного средства (за минусом НДС), и расходами, связанными с реализацией основного средства.

В состав **доходов** от продажи основного средства включается выручка (без НДС), полученная от покупателя.

В состав **доходов** от продажи основного средства **не включаются**:

- НДС;
- суммовые разницы;
- проценты по коммерческим кредитам (если продажа произведена при условии отсрочки оплаты);
- проценты (дисконт) по векселям (если покупатель оплатил покупку основных средств векселем).

НДС с реализации основных средств уплачивается в бюджет как самостоятельный налог. Остальные доходы, упомянутые выше, в налоговом учете входят в состав прочих или внереализационных доходов. Если выручка от реализации основного средства получена в иностранной валюте, то она пересчитывается в рубли по курсу на дату поступления оплаты за проданное основное средство.

В **расходы**, связанные с продажей основного средства, **включаются**:

- остаточная стоимость основного средства, рассчитанная по правилам налогового учета (подробнее см. **раздел 2.7 «Амортизация»**);
- расходы, непосредственно связанные с продажей основного средства, например расходы по его оценке, хранению, обслуживанию и транспортировке (**п. 1 ст. 268 НК РФ**).

В **расходы**, связанные с продажей основного средства, **не включаются**:

- таможенные пошлины, уплаченные при вывозе основного средства из Российской Федерации;
- суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с реализацией основного средства;
- плата нотариусу за оформление сделки купли-продажи основного средства;
- сборы, связанные с регистрацией права собственности на основное средство.

Все эти суммы в налоговом учете включаются в состав прочих расходов.

Если в результате продажи основного средства образуется **прибыль**, то она сразу включается в налоговую базу того отчетного (налогового) периода, в котором была произведена продажа.

Если результатом продажи основного средства является убыток, то он уменьшает налогооблагаемую прибыль не сразу, а в течение периода времени, который равен разнице между общим установленным сроком использования основного средства и фактическим сроком его использования.

Продажа прочего имущества (за исключением готовой продукции, товаров, ценных бумаг и нематериальных активов)

Результат от продажи прочего имущества (например, остатков сырья и материалов, которые по каким-то причинам не были использованы в производстве) определяется в порядке, аналогичном вышеуказанному порядку, за исключением двух положений:

- во-первых, в расходы включается стоимость приобретения (создания) этого имущества (а не остаточная стоимость)¹;

¹ Начиная с 1 января 2015 г. при реализации безвозмездно полученных материалов к вычету можно применять сумму, ранее учтенную в облагаемых доходах организации в момент безвозмездного получения этих материалов.

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.

Перенос убытков на будущее не ограничен во времени¹.

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

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

С 1 января 2017 г. размер переносимого убытка по налогу на прибыль временно ограничивается, а именно: в отчетные и налоговые периоды с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2020 г. 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 г. До 1 января 2017 г. ограничений на размер переносимого убытка не было.

ПРИМЕР 2.71

Перенос убытков прошлых лет

Прибыль ЗАО «Пончик» (до использования убытков прошлых лет) составила, млн руб.:

	2017 г.	2018 г.	2019 г.
Текущая прибыль без учета убытка	12	2	10

По состоянию на 1 января 2017 г., по данным налогового учета, у ЗАО «Пончик» числились, млн руб.:

убыток 2015 г. — 10, убыток 2016 г. — 12.

Всего может быть перенесено на 2017 г. и последующие годы:

$10 + 12 = 22$ млн руб.

Расчет облагаемой прибыли ЗАО «Пончик», млн руб.

	2017 г.	2018 г.	2019 г.
1. Текущая прибыль без учета убытка	12	2	10
2. Максимальный убыток	(12)	(2)	(5)*
3. Налогооблагаемая прибыль	0	0	5
4. Сумма убытка к переносу	(10)	(8)	(3)
* С 01.01.2017 по 31.12.2020 г. введено ограничение на максимальный размер убытка в виде 50% от текущей прибыли.			

2.11.2. Инвестиционный налоговый вычет

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

Инвестиционный налоговый вычет — это возможность уменьшить налог на прибыль на сумму капитальных вложений в ос-

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

новые 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 **ст. 286.1 НК РФ**.

Конкретные параметры вычета регулируются законом субъектов РФ².

Отдельные категории налогоплательщиков, указанные в **п. 1 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.

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

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

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

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

ПРИМЕР 2.72

*Инвестиционный
налоговый вычет.
Общий механизм*

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.

- **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 руб. (условно).

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

- 17 руб. зачисляется в региональный бюджет;
- 3 руб. — 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.

Неиспользованная сумма вычета подлежит переносу на следующие отчетные (налоговые) периоды.

ПРИМЕР 2.74

*Инвестиционный налоговый вычет.
Ограничения на
размер вычета.*

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

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 12 млн руб. (в том числе НДС — 2 млн руб.). Себестоимость проданных кормов — 6 млн руб. (в том числе НДС — 1 млн руб.). Прочие расходы ЗАО включают в себя:

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

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

1. Составьте расчет по налогу на прибыль ЗАО «Торговый дом Кота Базилио» и определите сумму налога, исходя из ставки 20%.
2. Рассчитайте суммы налога, зачисляемые в федеральный и региональный бюджеты.

ЗАДАЧА 2.2

Цель: научиться определять прибыль от операций безвозмездного получения имущества

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

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

1. В феврале текущего года ЗАО «Баранка» получило от Антона безвозмездно оргтехнику рыночной стоимостью 20 млн руб., мебель рыночной стоимостью 40 млн руб. и денежные средства на сумму 100 млн руб.
2. В том же месяце ЗАО «Баранка» безвозмездно передало полученную оргтехнику ЗАО «Кекс», а мебель — ЗАО «Плюшка». Кроме того, каждой компании было передано безвозмездно 50 млн руб.
3. В марте текущего года ЗАО «Баранка» получило от ЗАО «Плюшка» грузовик рыночной стоимостью 2 млн руб. Первоначальная стоимость грузовика в налоговом учете ЗАО «Плюшка» — 5 млн руб., накопленный износ — 2,5 млн руб.

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

ЗАДАЧА 2.3

Цель: научиться составлять базовый расчет по налогу на прибыль

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

Продано игрушек на сумму 20 млн руб.

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

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

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

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

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

1. Составьте расчет по налогу на прибыль ЗАО «Карабас-Барабас» и определите сумму налога, исходя из ставки 24%.

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.

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:

ЗАДАЧА 2.4

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

- 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 за нарушение сроков оплаты мороженого, полученный от покупателя;
- 33) оплата рекламы мороженого на телевидении.

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

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

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

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

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

ЗАО уплачивает НДС по ставке 18%.

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

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

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

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

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

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

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

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.

ЗАДАЧА 2.5

Цель: уяснить критерии использования кассового метода по налогу на прибыль

ЗАДАЧА 2.6

Цель: научиться определять доходы и расходы по методу начисления и кассовому методу

ЗАДАЧА 2.7

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

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

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

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

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

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

ЗАДАЧА 2.8

Цель: научиться рассчитывать прибыль при использовании метода начисления и кассового метода

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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?

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 2.9

Цель: научиться отражать прибыль прошлых периодов в налоговом учете

ЗАДАЧА 2.10

Цель: научиться определять вне-реализационные доходы (расходы) от ликвидации основных средств и от оприходования излишков, выявленных в ходе инвентаризации

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 4 800 000 руб. (в том числе НДС — 800 000 руб.).

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

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

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

ЗАДАЧА 2.13

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

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

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

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

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

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

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

ЗАДАЧА 2.14

Цель: научиться устанавливать 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.

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.

ЗАДАЧА 2.15

Цель: понять расчет амортизации по нелинейному методу

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

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

ЗАДАЧА 2.16

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

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

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

1. Рассчитайте сумму амортизации автомобиля ЗАО для целей налогообложения за текущий год по нелинейному 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 не проданными.
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%.

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 допол-

нительно 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%.

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).

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

Исходя из условия добавленная стоимость равна:

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

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

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

ПРИМЕР 3.1

Сущность НДС

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

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

«Исходящий» НДС с выручки будет равен:

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

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

«Входящий» НДС с покупок будет равен:

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

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

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

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

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

Схематично расчет НДС может быть представлен таким образом:



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

3.1.2. Налоговый период по НДС. Сроки представления отчетности, уплаты и возмещения налога

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ Изменение введено с 04.09.2018 г. Федеральным законом № 302-ФЗ. До этого срок составлял 3 месяца.

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 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**).

¹ Также предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения (**ст. 346.43 НК РФ**).

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 территорию Российской Федерации.

Право на освобождение предоставляется на **двенадцать последовательных календарных месяцев** в уведомительном порядке (т. е. налогоплательщик представляет в налоговый орган уведомление по установленной форме и документы, подтверждающие право на освобождение).

Право на освобождение может быть утрачено, если выручка от реализации за каждые **три последовательных месяца** превысит **2 млн руб.** (без НДС) либо если произойдет реализация подакцизных товаров.

Подтверждающими документами являются:

- выписка из баланса (для организаций);
- выписка из книги учета доходов и расходов (для предпринимателей);
- выписка из книги продаж;
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

ПРИМЕР 3.2

Освобождение от обязанностей плательщика НДС

В январе ЗАО «Пончик» получило освобождение от обязанностей плательщика НДС. В августе выручка (без НДС) за июнь, июль и август превысила 2 млн руб. Право на освобождение утрачено с 1 июля, т. е. с начала III 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 **двенадцати 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).

ЗАО «Пончик» приобрело пончиковый агрегат стоимостью 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС).

Вариант 1. ЗАО «Пончик» является плательщиком НДС:

20 000 руб. принимаются к вычету после постановки на учет основного средства. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет **100 000 руб.**

Вариант 2. ЗАО «Пончик» получило освобождение от обязанностей плательщика НДС:

20 000 руб. к вычету не принимаются. Стоимость агрегата, отраженная на счете 01 «Основные средства», составляет **120 000 руб.**

ПРИМЕР 3.3

Включение «входящего» НДС в затраты при наличии освобождения от обязанностей налогоплательщика по НДС

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 произ-

водства (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).

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 60 руб. (в том числе 10 руб. «входящий» НДС).

Поскольку услуги центра НДС не облагаются (т. е. «исходящий» НДС не возникает), весь «входящий» НДС включается в затраты. Прибыль центра равна 40 руб. (100 руб. – 60 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 раздельный 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).

¹ В частности, реализация имущества должника-банкрота.

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.

10%

Продовольственные товары (кроме деликатесных); товары для детей; книжная продукция и периодика (за исключением рекламной и эротической); медицинские товары. Подробный перечень и критерии отнесения товаров в ту или иную группу приведены в ст. 164 НК РФ

20%¹

Остальные товары (кроме освобожденных от НДС или облагаемых по ставке 0%)

Расчетные ставки налога

При исчислении НДС с авансовых платежей, с процентов по товарному кредиту, по векселям и облигациям, полученным за реализованные товары (работы, услуги), применяются так называемые **расчетные ставки НДС (10/110 или 20/120²** 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%

20/120

Авансы и облагаемые проценты (дисконт) по товарам (работам, услугам), реализация которых облагается по ставке 18%

Ставка 0%

Ставка 0% предусмотрена для экспорта, т. е. для внутренней реализации не применяется (подробнее см. **раздел 3.8**).

0%

Экспортируемые товары (работы, услуги)

¹ До 01.01.2019 г. — 18%.

² До 01.01.2019 г. — 18/118.

Переходные правила по НДС в связи с увеличением ставки с 18% до 20% процентов

«Исходящий» НДС с реализации

Если товар отгружен (работы выполнены, услуги оказаны) в 2018 г., а оплата поступила в 2019 г. или позднее, НДС начисляется в 2018 г. по старым ставкам. После поступления оплаты пересчитывать налог не нужно.

Если в 2018 г. получена предоплата по отгрузке, которая произойдет в 2019 г. или позднее, то НДС с полученной предоплаты начисляется по ставке 18/118. Эта же сумма принимается к вычету после отгрузки товара. НДС с отгрузки необходимо рассчитывать уже по новой ставке 20%.

«Входящий» НДС по покупкам

Если товар (работа, услуга) были получены (оказаны) в 2018 г., но оплачены в 2019 г., «входящий» НДС принимается к вычету в 2018 г. по старой ставке.

В ситуации, когда в 2018 г. имела место предоплата за товар (работы, услуги), а их получение (оказание) произошло в 2019 г. или позднее, «входящий» НДС по перечисленной предоплате принимается к вычету в 2018 г. по старой ставке.

После получения товара в 2019 г. или позднее ранее взятый вычет сторнируется и делается новый вычет по новой ставке налога, которая должна быть указана в окончательном счете-фактуре от продавца.

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 форме, включая оплату ценными бумагами.

Выручка, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки¹. (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:

¹ Курсовые и суммовые разницы по отгруженным товарам не облагаются НДС с 01.10.2011 г. До этого они учитывались при налогообложении.

- 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 **20/120**¹, т. е. полученная сумма аванса умножается на **20/120**. 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**).

Реализация облагается по ставке 20%².

ПРИМЕР 3.12

*Исчисление НДС
с авансов*

Первый квартал	
«Исходящий» НДС с аванса	20 000 руб. (120 000 руб. × 20/120)
НДС к уплате	20 000 руб.

¹ До 01.01.2019 г. — 18/118.

² До 01.01.2019 г. — 18%.

В январе предприятие приобрело материалы на сумму 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС). Материалы предполагалось использовать в производстве продукции, облагаемой НДС. 20 000 руб. «входящего» НДС были приняты к вычету после отражения материалов в учете.

В мае все вышеуказанные материалы были переданы в уставный капитал дочернего предприятия. Это означает, что во II квартале необходимо восстановить 20 000 руб. НДС, т. е. увеличить сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет за II квартал.

ПРИМЕР 3.15

*Восстановление
«входящего» НДС*

Подробнее о восстановлении НДС см. **раздел 3.7.**

3.6. ВЫЧЕТЫ «ВХОДЯЩЕГО» НДС В ОТДЕЛЬНЫХ СИТУАЦИЯХ

В настоящем разделе приведены правила предоставления вычетов НДС в случаях:

- покупки ресурсов за наличный расчет;
- импорта товаров;
- возврата товаров;
- осуществления расходов, которые не учитываются (частично учитываются) для налога на прибыль;
- осуществления командировочных расходов;
- оплаты работ (услуг) иностранным юридическим лицам;
- оплаты аренды государственным организациям;
- проведения зачета взаимных требований;
- использования имущества в расчетах с поставщиками;
- использования в расчетах собственного векселя и векселей третьих лиц;
- выдачи авансов поставщикам;
- использования приобретаемых ресурсов для операций, облагаемых и не облагаемых НДС.

Вопросы, связанные с предоставлением вычета НДС по строительным объектам, подробно рассмотрены в п. 3.9.2.

3.6.1. Приобретение товаров (работ, услуг) за наличный расчет

Если предприятие покупает ресурсы за наличный расчет (как правило, через подотчетных лиц), то вычет «входящего» НДС зависит от того, у кого были приобретены товары (работы, услуги).

Вычет НДС по ресурсам, приобретаемым у граждан, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, не производится.

Вычет НДС в отношении покупок, сделанных за наличные у зарегистрированных предпринимателей, возможен только в том случае, если предприниматель сам уплачивает НДС и может выписать счет-фактуру в установленном порядке.

Что касается покупок, совершенных в магазинах розничной торговли, то НК РФ позволяет вычесть «входящий» НДС по товарам, купленным в магазине за наличный расчет, если продавец выдал кассовый чек с выделенной суммой налога или иной документ установленной формы (п. 7 ст. 168 НК РФ).

3.6.2. Вычет НДС, уплаченного на таможне

Ввоз товаров на территорию Российской Федерации из-за границы облагается НДС.

При этом налог, **уплаченный** на таможне, можно принять к вычету в том налоговом периоде (месяце, квартале), когда импортные товары были оприходованы (основные средства поставлены на учет), независимо от момента оплаты основной суммы задолженности иностранному поставщику.

Если импортированные материалы (основные средства) используются в производстве продукции, не облагаемой НДС, то сумма налога, уплаченного на таможне, к вычету не принимается, а учитывается в стоимости этих материалов.

3.6.3. Вычет НДС при возврате товаров либо при отказе от выполненных работ (услуг)

При возврате товаров покупателем продавцу либо при отказе заказчика от выполненных работ «исходящий» НДС, ранее начисленный продавцом с реализации, можно предъявить к вычету при выполнении одновременно следующих условий:

- НДС, ранее начисленный с выручки от реализации возвращаемых товаров (работ, услуг), был **уплачен** в бюджет¹;
- в бухгалтерском учете сделаны корректирующие проводки по возврату;
- со дня возврата товаров прошло менее одного года.

Причина возврата ресурсов не имеет значения для предоставления вычета по НДС. Если возврат происходит частично, то НДС принимается к вычету только в той части, которая относится к стоимости возвращенного ресурса.

3.6.4. Вычеты НДС по нормируемым расходам

Некоторые виды расходов уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль не полностью, а в пределах норм. Например:

- расходы на рекламу (до 1 января 2015 г.);
- представительские расходы.

НДС по нормируемым расходам можно принять к вычету только в части, относящейся к расходу в пределах норматива. Например, если общий расход составляет 120 руб. (в том числе 20 руб. — НДС) и только половина относится на затраты по нормативу, то вычету подлежит налог только в сумме 10 руб. Остальная сумма списывается за счет чистой прибыли предприятия.

¹ Слово «уплачен» нельзя воспринимать буквально. В периоде, в котором произошла реализация товаров (работ, услуг), «исходящий» НДС был начислен. Затем в следующем периоде он уплачивается **наряду с другими элементами**, включенными в налоговую базу, а не отдельно.

3.6.5. Вычеты НДС по командировочным расходам

Вычетам подлежат суммы налога, **уплаченные** по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями, а также по расходам на наем жилого помещения).

ПРИМЕР 3.16

Вычет «входящего» НДС по командировочным расходам

ЗАО «Пончик» утвердило авансовый отчет Вовы Пончикова, вернувшегося из служебной командировки. В качестве документов, подтверждающих произведенные расходы, Вова представил:

- железнодорожные билеты с выделенной суммой налога. Стоимость билета составляет 9000 руб., в том числе НДС — 1500 руб.;
- счета ресторана на сумму 7080 руб., в которых выделен НДС — 1180 руб.;
- счет-фактуру гостиницы за услуги по проживанию на сумму 12 000 руб. (в том числе 2000 руб. — НДС); счет за услуги по пользованию мини-баром на сумму 2400 руб. (в том числе НДС — 400 руб.).
- ЗАО «Пончик» может получить вычет НДС на сумму: 1500 руб. + 2000 руб. = 3500 руб. Вычет НДС в отношении расходов на питание и мини-бар не производится, поскольку эти расходы не учитываются при налогообложении прибыли.

3.6.6. Вычеты НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) иностранными юридическими лицами

Если российское предприятие приобретает работы или услуги у иностранного юридического лица, не состоящего на налоговом учете в Российской Федерации, то российское предприятие удерживает НДС с общей суммы выплаты по расчетной ставке **20/120** (подробнее см. п. 3.9.7).

После того как налог был удержан и **уплачен** в бюджет, всю сумму НДС можно принять к вычету. При этом должны быть выполнены общие условия для вычетов, а именно:

- объект находится в эксплуатации **не менее 15 лет**¹;
- объект является полностью самортизированным.

В январе 2019 г. ЗАО «Пончик» начало выпуск продукции, не облагаемой НДС. До этого перехода общество уплачивало НДС по всей реализации и не имело операций, не облагаемых НДС.

На балансе у ЗАО находится полностью самортизированный объект основных средств, построенный хозяйственным способом в 2008 г. Восстановление НДС, ранее принятого к вычету, по этому объекту не производится.

ПРИМЕР 3.26

*Восстановление
«входящего» НДС*

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:

¹ Почему законодатель прописал 10 лет в одном месте и 15 лет в другом — непонятно. Механизма восстановления НДС после истечения 10-летнего срока не предусмотрено.

- «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 товарам¹, 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 под-

¹ Перечень сырьевых товаров утвержден постановлением Правительства № 466 от 18.04.2018 г.

тверждающих 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.

Компания «Руслес» экспортирует древесину по прямому контракту с немецкой компанией.

Экспортная отгрузка имела место 3 марта. Стоимость контракта — 100 000 евро.

Курсы евро (условно): 3 марта — 72 руб./евро; 30 июня — 74 руб./евро; 30 августа — 76 руб./евро.

Вариант 1. Пакет документов, подтверждающих экспорт, был представлен 18 мая этого же года.

Экспорт считается подтвержденным 30 июня, т. е. в последний день квартала, в котором подан пакет подтверждающих документов.

Сумма реализации на экспорт составила: 100 000 евро × 74 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: 100 000 евро × 72 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, предоставляемых 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:

ПРИМЕР 3.27

Применение нулевой ставки НДС

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 **20/120** 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, относится:

- 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 **20/120**.

ПРИМЕР 3.30

Расчет НДС при реализации имущества, учитываемого по стоимости, включающей НДС

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 это 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.

Выручка от реализации, руб.	160 000
Остаточная стоимость по данным бухгалтерского учета (240 000 – 110 000)	(130 000)
Разница (160 000 – 130 000)	30 000
НДС (30 000 × 20/120)	5000
Обратите внимание, что компания должна исчислять и уплачивать НДС с реализации основного средства даже в случае, если ее основная реализации освобождается от НДС.	
Облагаемая прибыль компании рассчитывается следующим образом:	
Выручка от реализации, руб.	160 000
НДС	(5000)
Остаточная стоимость по данным налогового учета (240 000 – 90 000)	(150 000)
Прибыль от реализации	5000

3.9.2. Исчисление НДС при выполнении строительно-монтажных работ

Строительство подрядным способом

Строительно-монтажные работы при подрядном способе осуществляет предприятие-подрядчик. Выполнение работ оформляется актом, в котором указывается их стоимость. НДС, предъявленный подрядчиком, принимается к вычету у заказчика в общеустановленном порядке.

Строительство хозяйственным способом

Если предприятие самостоятельно осуществляет строительные работы (хозяйственный способ строительства), то по отношению к себе самому оно является и подрядчиком, и заказчиком. Исходя из этого, НК РФ сначала требует начислить НДС с объема строительно-монтажных работ, которое предприятие выполнило для самого себя, а потом решает вычет этой суммы.

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.

В первом квартале текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» мед на сумму 120 000 руб. (в том числе НДС). В том же периоде было получено от ЗАО «Пончик» сахара и других материалов на сумму 60 000 руб. (в том числе НДС).

По факту отгрузки ЗАО «Винни-Пятачок» должен выставить ЗАО «Осел Иа» счет-фактуру на сумму 120 000 руб. Счет-фактура составляется в 2 экземплярах не позднее 5 календарных 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 I квартал должна совпадать с «исходящим» НДС за этот же период. Таким образом, итог по книге покупок будет соответствовать общей сумме «входящего» НДС за I квартал.

ПРИМЕР 3.40

*Счета-фактуры,
книги покупок
и продаж*

¹ В некоторых случаях, например при осуществлении строительных работ хозяйственным способом, счет-фактура выставляется в одном экземпляре.

Не обязаны составлять счета-фактуры:

- лица, не являющиеся плательщиками НДС¹;
- организации (индивидуальные предприниматели), выполняющие работы и оказывающие 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 позднее пяти календарных дней после получения предоплаты⁴. Счет-фактура на предоплату отражается в **книге продаж продавца**.

Налог с предоплаты определяется по **расчетной ставке** от общей суммы предоплаты.

¹ Эти лица не надо путать с лицами, освобожденными от исполнения обязанностей плательщиков НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, которые обязаны выставять счета-фактуры с пометкой «Без НДС».

² Право на невыставление счетов-фактур относится именно к операциям с ценными бумагами, операциям банков, страховщиков и негосударственных пенсионных фондов. Обычные налогоплательщики обязаны выставять 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.

⁴ Если в течение пяти дней с получения предоплаты товар отгружен покупателю, то выписывать счет-фактуру на аванс нет необходимости.

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**).

ЗАО «Винни-Пятачок» (продавец) и ЗАО «Осел Иа» (покупатель) подписали договор на поставку меда на сумму 120 000 руб. Согласно условиям договора, ЗАО «Осел Иа» должно перечислить 50% от суммы договора авансом. «Осел Иа» переводит 60 000 руб. в I квартале текущего года. Отгрузка меда производится во II квартале.

ПРИМЕР 3.41

Счета фактуры, используемые для оформления авансовых платежей

Последствия для ЗАО «Винни-Пятачок»

После получения предоплаты от покупателя ЗАО «Винни-Пятачок» выписывает счет-фактуру на сумму аванса (60 000 руб.) в двух экземплярах, один экземпляр которого передает ЗАО «Осел Иа». На основании второго экземпляра счета-фактуры делается запись в книге продаж ЗАО «Винни-Пятачок» и начисляется «исходящий» НДС в учете в размере 10 000 руб.

При отгрузке меда ЗАО «Винни-Пятачок» выписывает обычный счет-фактуру (на всю сумму поставки – 120 000 руб.) в двух экземплярах, один экземпляр которого передает ЗАО «Осел Иа». На основании второго экземпляра счета-фактуры делается запись в книге продаж ЗАО «Винни-Пятачок» и в учете начисляется «исходящий» НДС в размере 20 000 руб.

Одновременно по ранее выписанному счету-фактуре по полученной предоплате производится запись в книге покупок и в учете отражается «входящий» НДС в размере 10 000 руб.

Таким образом, итоговое обязательство по НДС во II квартале составит 10 000 руб. (20 000 – 10 000).

Последствия для ЗАО «Осел Иа»

Получив от ЗАО «Винни-Пятачок» счет-фактуру на аванс, покупатель вправе принять «входящий» НДС по нему в размере 10 000 руб. к вычету из бюджета в I квартале. Для этого делается соответствующая запись в книге покупок.

ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 3.1

Цель: понять критерии освобождения от НДС

Выручка от реализации товаров в ЗАО «Осел Иа» за январь текущего года составила 780 000 руб. (в том числе НДС — 130 000 руб.), за февраль — 840 000 руб. (в том числе НДС — 140 000 руб.), за март — 720 000 руб. (в том числе НДС — 120 000 руб.).

Определите, может ли общество воспользоваться правом на освобождение от уплаты НДС с 1 апреля текущего года.

ЗАДАЧА 3.2

Цель: понять правила начисления «исходящего» НДС

В I квартале текущего года ЗАО «Пончик» реализовало товаров на сумму 1 200 000 руб. (в том числе НДС — 200 000 руб.), из них в том же квартале было оплачено 600 000 руб. (в том числе НДС — 100 000 руб.).

Сумма полученных предоплат в счет будущих поставок товаров по состоянию на 31 марта текущего года составила 120 000 руб. (в том числе НДС — 20 000 руб.).

Во II квартале текущего года покупателям было отгружено товаров на сумму 1 800 000 руб. (в том числе НДС — 300 000 руб.). На расчетный счет поступили денежные средства в сумме 2 520 000 руб., в том числе:

- за товары, отгруженные в I квартале, — 600 000 руб. (в том числе НДС — 100 000 руб.);
- за товары, отгруженные во II квартале, — 900 000 руб. (в том числе НДС — 150 000 руб.);
- предоплата в счет будущих поставок товаров — 1 020 000 руб. (в том числе НДС — 170 000 руб.).

Составьте общие расчеты по «исходящему» НДС за I и II кварталы текущего года. Исходите из того, что во II 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).

Определите сумму «входящего» НДС, принимаемого к вычету в следующих случаях:

1. Предприятием приобретены и оприходованы производственные материалы на общую сумму 120 000 руб. (в том числе 20 000 руб. — НДС). На отчетную дату оплачено 50% суммы счета поставщика.
2. Предприятие приобрело осветительное оборудование для установки в собственном доме культуры. Стоимость оборудования — 240 000 руб. (в том числе 40 000 руб. — НДС). На отчетную дату оборудование введено в эксплуатацию, счет поставщика оплачен на 80%.
3. Предприятие внесло предоплату в размере 600 000 руб. (в том числе 100 000 руб. — НДС) за основные средства производственного назначения. На отчетную дату основные средства не получены.
4. Предприятие приобрело партию импортных товаров на сумму 300 000 руб. При ввозе этих товаров на территорию Российской Федерации было уплачено 60 000 руб. НДС. Задолженность перед поставщиком на отчетную дату составляет 150 000 руб.
5. Предприятие провело учебный семинар в Лондоне. НДС по расходам, связанным с семинаром, составил 200 000 руб. Все расходы полностью оплачены.

Документы, необходимые для вычета, имеются для всех перечисленных операций. Все вышеуказанные предприятия являются плательщиками НДС.

Российская компания построила производственное здание хозяйственным способом.

В стоимость здания включаются, млн руб.:

- материалы — 12 (в том числе НДС);
- заработная плата строительных рабочих — 9,6 (без учета страховых взносов);
- услуги субподрядчиков — 8,4 (в том числе НДС).

Здание принято и введено в эксплуатацию в ноябре текущего года. Строительство продолжалось 3 месяца — с сентября по ноябрь. Ставка страховых взносов — 30%.

ЗАДАЧА 3.4

Цель: научиться определять сумму «входящего» НДС, принимаемого к вычету

ЗАДАЧА 3.5

Цель: научиться рассчитывать НДС по строительству, осуществляемому хозяйственным способом

Покажите порядок отражения НДС данных операций в декларациях по налогу за III и IV кварталы.

ЗАДАЧА 3.6

Цель: научиться распределять «входящий» НДС между облагаемой и не облагаемой налогом продукцией

ЗАО «Осел Иа» производит разные виды продукции, как облагаемые, так и не облагаемые НДС. ЗАО начало свою деятельность с января текущего года.

В I квартале куплено материалов на сумму 1 080 000 руб. (в том числе НДС). Все материалы были оплачены и использованы в производстве. Материалы на сумму 95 580 руб. (без НДС) были использованы на производство продукции, не облагаемой НДС. Материалы на сумму 44 200 руб. (без НДС) были использованы на производство как облагаемой, так и не облагаемой продукции. Остальные материалы были использованы на производство только облагаемой продукции.

Зарплата в I квартале составила 560 000 руб., страховые взносы, начисленные на зарплату, — 140 000 руб. 3% от заработной платы относились 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 не облагаемой продукции составили 85 000 руб.

Определите сумму вычета «входящего» НДС по материалам.

ЗАДАЧА 3.7

Цель: научиться рассчитывать НДС при реализации основного средства

В апреле 2019 г. российская компания продала микроавтобус, который был приобретен и введен в эксплуатацию в июне 2015 г. за 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Весь НДС, уплаченный при покупке, был капитализирован, т. е. отнесен на счет 01 «Основные средства». Норма амортизации по микроавтобусу составляет 12% в год для целей бухгалтерского учета и 10% — для целей налогового учета. Амортизация учитывается по линейному методу.

Автобус продан за 96 000 руб. (включая НДС).

Рассчитайте величину НДС, начисленного с выручки от продажи автобуса.

ЗАДАЧА 3.8

Цель: научиться рассчитывать НДС по экспорту

Российская компания экспортирует древесину (сырьевой товар) в Финляндию по прямому контракту с финской фирмой. Сумма контракта — 160 000 евро. 26 декабря прошлого года финская компания произвела предоплату в размере 100 000 евро за поставку древесины, имевшую место 3 марта текущего года.

Оставшаяся часть платежа (60 000 евро) была получена 15 мая текущего года. Российская компания не предоставила 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.

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.

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.

ЗАО «Крокус» в 2019 г. начало осуществлять операции, не облагаемые НДС. На балансе общества имеется приобретенное в 2015 г. офисное здание. Сумма «входящего» НДС по нему в размере 300 000 руб. была принята к вычету. Амортизацию по зданию начали начислять в 2015 г. В 2023 г. общество прекратит деятельность, освобожденную от НДС. Дополнительные данные приведены в таблице ниже.

Определите суммы НДС, подлежащие восстановлению, начиная с 2019 г.

ЗАДАЧА 3.9

Цель: научиться определять сумму НДС при расчетах с иностранными компаниями

ЗАДАЧА 3.10

Цель: научиться определять сумму НДС при расчетах с иностранными компаниями

ЗАДАЧА 3.11

Цель: понять правила восстановления НДС

№ п/п	Год	Стоимость оказанных за год услуг, не облагаемых НДС, руб.	Общая стоимость услуг, оказанных за год, без НДС, руб.
1	2015	0	300 000
2	2016	0	400 000
3	2017	0	450 000
4	2018	0	500 000
5	2019	150 000	750 000
6	2020	350 000	1 000 000
7	2021	140 000	1 750 000
8	2022	45 000	1 500 000
9	2023	0	2 000 000
10	2024	0	1 800 000

ЗАДАЧА 3.12

Цель: научиться составлять расчет по НДС

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед. Данные за текущий год представлены ниже, тыс. руб. (все суммы включают НДС):

1. Дебиторская задолженность на 1 января	6000
2. Получено денег от покупателей за год	24 000
3. Дебиторская задолженность на 31 декабря	12 000
4. Сумма авансов, полученных от покупателей на 1 января	1080
5. Сумма авансов, полученных от покупателей на 31 декабря	1680
6. Получено сырья и материалов от поставщиков	19 200
7. Оплачено поставщикам за сырье и материалы	13 650
8. Получено счетов за производственные услуги (оплачено 80%)	2400
9. Куплено и поставлено на учет основных средств	2880
10. Возвращены товары, отгруженные покупателям в прошлом году. НДС по ним был уплачен	600
11. Получены рекламные услуги (только 50% этих услуг учитывается в целях налога на прибыль)	480
12. Предоплата материалов, которые еще не получены	960
Составьте расчет по НДС за текущий год. Все счета-фактуры от поставщиков материалов, услуг и основных средств имеются в наличии.	

ЗАДАЧА 3.13

Цель: научиться составлять расчет по НДС

ЗАО «Торговый дом Кота Базилио» занимается торговой деятельностью. Данные за текущий год представлены ниже, тыс. руб. (все суммы включают НДС):

1. Выставлено счетов покупателям	11 340
2. Получено денег от покупателей	8340
3. Сумма предоплат от покупателей на 1 января	1200
4. Сумма предоплат от покупателей на 31 декабря	2760
5. Получено товаров от поставщиков	6480
6. Оплачено товаров поставщикам	3650
7. Куплено и поставлено на учет основных средств	1440
8. Получены счета за транспортные и прочие услуги производственного назначения	3000
9. Получены рекламные услуги (только 75% этих услуг учитывается в целях налога на прибыль)	480
10. Предоплата аренды торговых залов на следующий год	1080
Составьте расчет по НДС за текущий год. Все счета-фактуры от поставщиков материалов, услуг и основных средств имеются в наличии.	

**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 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.

Ежемесячная зарплата Вовы Пончикова — сотрудника ЗАО «Пончик» составляет 100 000 руб. Ставка НДФЛ — 13%

Начисленная зарплата	100 000 руб.
Минус: сумма удерживаемого налога	(13 000 руб.)
Равно: сумма, получаемая сотрудником на руки	87 000 руб.

ПРИМЕР 4.1

Базовая иллюстрация механизма взимания налога на доходы физических лиц

Таким образом, каждый месяц компания удерживает из зарплата Вовы и перечисляет в бюджет НДФЛ в сумме 13 000 руб.

В некоторых случаях, которые будут рассмотрены далее, может оказаться, что сумма налога, исчисленная за год с доходов физического лица по данным его налоговой декларации, будет отличаться от суммы налога, удержанной налоговым агентом в течение года. Такая разница подлежит доплате непосредственно самим гражданином либо возмещается из бюджета на его личный счет (в зависимости от конкретных обстоятельств).

4.1.2. Налоговый период по НДФЛ

НДФЛ исчисляется за календарный год нарастающим итогом. То же самое в лаконичной форме сформулировано в **ст. 216 НК РФ**, а именно: «*Налоговым периодом признается календарный год*».

Предположим, что в прошлом году Вова Пончиков (см. **пример 4.1**) продал свою квартиру. Согласно НК РФ, налогоплательщик должен в обязательном порядке предоставить свою декларацию по НДФЛ в срок до 30 апреля текущего года.

ПРИМЕР 4.2

Исчисление НДФЛ нарастающим итогом

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 нарастающим итогом. То есть налогооблагаемые доходы налогоплательщика, полученные с января по декабрь, постоянно суммируются в бухгалтерском учете организации.

ПРИМЕР 4.3

*Обязательства
компаний (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 Российской Федерации начинается со дня, следующего за днем прибытия, и заканчивается днем отъезда (включая этот день).

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.

Базовая ставка НДФЛ для нерезидентов установлена в размере **30%**. О применении других ставок к их доходам — см. окончание данного подраздела.

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.**)

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.

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 двенадцати 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

ПРИМЕР 4.4

Налогообложение резидентов Российской Федерации

ПРИМЕР 4.5

Налогообложение нерезидентов Российской Федерации

ПРИМЕР 4.6

Налогообложение нерезидентов Российской Федерации

исчисленным НДФЛ по ставке **30%** подлежит возврату налогоплательщику в соответствии с положениями **ст. 78 НК РФ** или учитывается в счет предстоящих платежей по НДФЛ¹.

Возможна и обратная ситуация, когда физическое лицо — гражданин Российской Федерации в начале календарного года имеет статус налогового резидента, а в течение года получает статус налогового нерезидента (например, при отъезде на длительную работу за границу). НДФЛ с доходов такого лица тоже пересчитывается, но уже в сторону повышения по ставке **30%**.

Помимо **базовой ставки 30%** к доходам нерезидента применяются пониженные ставки НДФЛ.

Ставка НДФЛ 15% действует в отношении дивидендов, получаемых любыми нерезидентами от российских компаний.

Ставка НДФЛ 13% установлена для нерезидентов — **высококвалифицированных иностранных специалистов**, приглашенных на работу в Россию на особых условиях, статус которых должен быть подтвержден соответствующим разрешением на работу, выданным ФМС РФ. При этом ставка 13% будет распространяться только на доходы, получаемые такими специалистами в рамках их трудовых (гражданско-правовых) договоров.

4.1.4. Налоговые ставки по НДФЛ

В 2019 г. действуют одна базовая ставка налога и три специальные:

- **13%** — применяется к подавляющему большинству доходов и является **базовой ставкой**;
- **15%** — применяется к дивидендам, получаемым нерезидентами от российских предприятий.
- **30 и 35%** — применяются к ограниченному перечню доходов, которые указаны в **табл. 4.1**.

Ставка 9% по дивидендам, получаемым резидентами, отменена с 1 января 2015 г.

¹ Подробнее — см. п. 4.16.4.

ТАБЛИЦА 4.1
Ставки НДФЛ

Вид дохода	Размер ставки, %
Все доходы, за исключением перечисленных ниже*	13
Дивиденды, получаемые резидентами РФ**	13 (9 — до 01.01.2015 г.)
Дивиденды, получаемые нерезидентами	15**
Любые доходы, получаемые нерезидентами РФ, кроме дивидендов и доходов высококвалифицированных 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

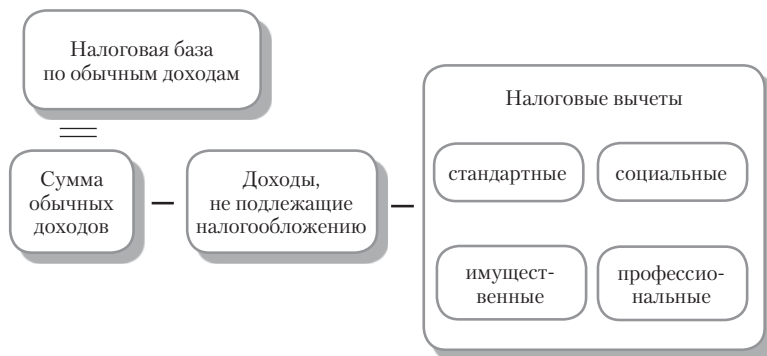
Схема, по которой рассчитывается налог с обычных доходов, т. е. с доходов, облагаемых по ставке **13%** (а таких доходов подавляющее большинство), представлена ниже:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Налоговая база} \\ \text{по обычным доходам} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Базовая ставка} \\ 13\% \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Налог} \\ \text{с обычных} \\ \text{доходов} \\ \hline \end{array}$$

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.

¹ Налог по дивидендам рассчитывается отдельно от других видов доходов, облагаемых по 13%. Подробнее — см. **раздел 4.9**.

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:

- 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 зарплаты);
- оплата (полностью или частично) за сотрудника неких благ в его пользу (например, оплата питания, отдыха, обучения, занятий спортом, аренды жилья и т. д.). Стоимость материальных благ включается в облагаемый доход конкретных сотрудников, если можно определить их точный размер. Причем, согласно **Письму**

Высшего арбитражного суда РФ от 21.06.1999 г., это запрещено делать расчетным путем (п. 8 приложения к данному письму). Таким образом, если фирма оплачивает спортзал, которым потенциально могут пользоваться все ее сотрудники, и учет посещений не ведется, то точная сумма дохода конкретного сотрудника не может быть определена и НДФЛ не возникает. Если же оплата абонеента в спортзал производится в пользу конкретного работника, то стоимость такого абонеента включается в его облагаемый доход;

- оплата работодателем расходов по содержанию детей сотрудника в детских дошкольных учреждениях;
- оплата затрат на доставку работника к месту работы и обратно (за исключением случаев, когда место работы расположено за городской чертой, куда не ходит общественный транспорт);
- 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**).

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 была выдана 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»**.

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).

ПРИМЕР 4.7

*Налогообложение
выплат, производимых
в натуральной
форме*

ПРИМЕР 4.8

*Момент признания
дохода для целей
НДФЛ*

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.

С 1 января 2016 г. 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 (подп. 6 п. 1 ст. 223 НК РФ).
2. **Прощение долга гражданину** (например, компания, которая предоставила гражданину заем, 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

¹ Превышение в размере 10% над ставкой ЦБ РФ введено в отношении банковских процентов на период с 15.12.2014 по 31.12.2015 г. Ранее превышение равнялось 5%, так же как и с 01.01.2016 г.

доход, полученный гражданином, облагается НДФЛ, существует ряд исключений. Эти исключения, или изъятия, из общего правила продиктованы только 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;

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

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**¹ 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 размере. Начиная с 1 января 2011 г. размер вычета на третьего и каждого последующего ребенка был повышен до 3000 руб.

Начиная с 1 января 2016 г. стандартный вычет на детей-инвалидов и учащихся до 24 лет, являющихся инвалидами I и II группы, увеличился с 3000 до 12 000 руб. — для родителей (усыновителей) и до 6000 руб. — для опекунов, попечителей и приемных родителей.

Для целей вычета **ребенок** должен быть **моложе 18 лет** (либо **моложе 24 лет для студентов, аспирантов, курсантов и учащихся очной формы обучения**). Ребенок также должен находиться на обеспечении лиц, которым предоставляется вычет.

¹ До 1 января 2012 г. — 1000 руб.

Предоставление вычета на ребенка прекращается начиная с месяца, в котором совокупный доход гражданина, облагаемый по ставке **13%** и начисленный ему данным налоговым агентом, превысит **350 000 руб.**¹

Конкретные условия предоставления вышеуказанных вычетов приводятся в **подп. 3–4 п. 1 ст. 218 НК РФ**.

Зарплата Антона Баранкина составляет 37 000 руб. в месяц. У Антона имеется сын — школьник (возраст — 12 лет) и дочь — студентка дневного отделения экономического факультета МГУ (возраст — 20 лет). Баранкин имеет право на два стандартных вычета на своих детей — 2800 руб.

Стандартный личный вычет Антону не предоставляется.

Стандартные вычеты на детей предоставляются до сентября (включительно), поскольку в октябре облагаемый доход Антона превысит **350 000 руб.**

Налогооблагаемый доход Антона за январь — декабрь составит, руб.:

Начисленная зарплата ($37\,000 \times 12$)	444 000
Стандартный личный вычет	—
Стандартные вычеты на детей ($1400 \times 2 \times 9$)	(25 000)
Совокупный облагаемый доход Антона	419 000

Предположим, что Антон Баранкин кроме зарплаты получил от своей фирмы в январе текущего года холодильник стоимостью 25 000 руб. в качестве подарка на свой день рождения.

Получение подарка повлияет на расчет стандартных личных вычетов и вычетов на детей следующим образом, руб.:

Начисленная зарплата ($37\,000 \times 12$)	444 000
Облагаемая сумма подарка ($25\,000 - 4000$)	21 000
Стандартный личный вычет	—
Стандартные вычеты на детей ($1400 \times 2 \times 8$)*	(22 400)
Совокупный облагаемый доход Антона	442 600

* Совокупный налогооблагаемый доход, начисленный Антону по месту работы в сентябре (с учетом облагаемой суммы подарка), составит 354 000 руб. ($37\,000 \times 9 + 21\,000$), поэтому право на вычет для детей будет утрачено с сентября текущего года.

ПРИМЕР 4.12

Применение стандартных вычетов

ПРИМЕР 4.13

Применение стандартных вычетов

¹ До 1 января 2016 г. — 280 000 руб.

Вычеты на детей предоставляются гражданам **по одному месту работы**. Если гражданин работает в нескольких местах, то указанные вычеты могут быть предоставлены только одним работодателем по выбору гражданина.

Для получения вычетов на своих детей работнику необходимо написать письменное заявление, к которому приложить копии документов, содержащие сведения о его детях.

Налоговый вычет на ребенка может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

В случае изменения места работы в течение года вычеты предоставляются по новому месту работы с учетом ранее полученного дохода, указанного в справке по форме 2-НДФЛ, выдаваемой прежним работодателем.

4.6. СОЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ. РАСХОДЫ ГРАЖДАН НА БЛАГОТВОРИТЕЛЬНОСТЬ, ОБУЧЕНИЕ И ЛЕЧЕНИЕ

4.6.1. Порядок социальных налоговых вычетов и порядок их предоставления

Физические лица имеют право уменьшить свой доход, облагаемый по базовой ставке 13%, на сумму своих личных расходов на лечение, обучение, благотворительные цели, а также на сумму пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольного пенсионного страхования, договорам добровольного страхования жизни и сумм оплаты оценки независимой квалификации и взносов на накопительную часть трудовой пенсии (**ст. 219 НК РФ**). В налоговой терминологии такое уменьшение называется **социальным налоговым вычетом**.

Порядок предоставления социальных налоговых вычетов регламентируется **ст. 219 НК РФ**.

До 1 января 2016 г. в отличие от стандартного личного вычета и вычетов на детей, которые предоставляются по месту основной работы, **социальные налоговые вычеты предоставлялись только налоговыми органами после подачи**

гражданином налоговой декларации за истекший календарный год. Это означало, что работодатель был не вправе уменьшить налогооблагаемый доход своих работников на сумму социальных вычетов (п. 2 ст. 219 НК РФ).

Начиная с 1 января 2010 г. из вышеуказанного правила было сделано единственное изъятие, а именно: социальный налоговый вычет в отношении расходов на взносы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольного пенсионного страхования мог быть предоставлен налогоплательщику работодателем при условии документального подтверждения вышеупомянутых расходов.

Таким образом, социальный налоговый вычет **по месту работы** до 1 января 2016 г. был возможен только в отношении тех взносов на негосударственное (добровольное) пенсионное обеспечение, которые **удерживались работодателем** из заработной платы налогоплательщика и **перечислялись работодателем** в соответствующие фонды.

Остальные социальные налоговые вычеты (до 1 января 2016 г.) могли быть предоставлены налоговым органом налогоплательщику только после подачи им налоговой декларации, а не по месту работы.

Начиная с 1 января 2016 г. работодатель вправе предоставить социальные вычеты на лечение и обучение по заявлению сотрудника. Кроме письменного заявления сотрудник должен подать работодателю уведомление о подтверждении права получить социальные вычеты, выданное инспекцией. Вычеты на лечение и обучение налоговый агент предоставляет начиная с месяца, когда к нему обратился работник (п. 2 ст. 219 НК РФ).

Начиная с 1 января 2017 г. аналогичный порядок распространяется и на социальный вычет по страхованию жизни.

Если какие-либо социальные вычеты не могут быть полностью использованы в календарном году (например, из-за ограничений по размеру), то неиспользованные суммы **не могут** быть перенесены на следующие годы.

Возврат НДФЛ производится по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца с даты получения этого заявления налоговой инспекцией (п. 6 ст. 78 НК РФ).

ПРИМЕР 4.14

Порядок предоставления социальных и стандартных вычетов

В январе 2015 г. Лиде, проводнице поезда Киев—Москва, была начислена зарплата — 15 000 руб. У Лиды имеются двое детей в возрасте до 18 лет. В этом месяце Лида уплатила 8000 руб. за медицинскую операцию своего сына (предполагается, что данный расход соответствует критериям для получения социального вычета).

В январе работодатель имеет право предоставить Лиде два вычета на детей (1400 руб. $\times$ 2). Удержание налога будет производиться с суммы 12 200 руб. (15 000 – 1400 $\times$ 2).

Что же касается социального налогового вычета в отношении медицинских расходов, то до 1 января 2016 г. он мог быть предоставлен Лиде только в следующем календарном году по данным ее декларации по НДФЛ за текущий год. Компания-работодатель данный вычет предоставить была не вправе, так как это не предусматривалось НК РФ.

Если работник хочет получить данные вычеты (обучение, лечение) **у работодателя**, то алгоритм действий работника должен быть следующий:

1. Работник предоставляет в налоговую инспекцию по месту жительства уведомление и документы, подтверждающие понесенные расходы. Например, для предоставления социального вычета на обучение можно предоставить копию договора на обучение; копию документов, подтверждающих оплату обучения (например, квитанции к приходным кассовым ордерам, платежные поручения).
2. По истечении 30 календарных дней налоговая инспекция выдает физическому лицу уведомление, подтверждающее право на вычет, со своей отметкой.
3. Работник пишет заявление в произвольной форме на имя работодателя с просьбой предоставить ему социальный вычет. К заявлению прилагается полученное уведомление из налоговой инспекции о праве на социальный вычет.

4.6.2. Подробнее о социальном вычете по личным расходам на благотворительные цели

Под расходами на благотворительность НК РФ признается денежная помощь организациям науки, культуры и образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемая за счет бюджета,

2) социальные вычеты Изольды, учитывая, что все благотворительные, образовательные и медицинские учреждения лицензированы надлежащим образом;

3) сумму налога к возврату по итогам года.

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

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), попадают 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 групп 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 года¹ 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 лет²**, 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 имущества³**.

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.

¹ По объектам недвижимости первой группы, приобретенным после 01.01.2016 г. срок составляет 5 лет. Подробнее — см. п. 4.7.3.

² По объектам недвижимости первой группы, приобретенным после 01.01.2016 г. срок составляет 5 лет. Подробнее — см. п. 4.7.3.

³ Данный вычет применяется при продаже доли в уставном капитале организации, а начиная с **1 января 2007 г.** также и на уступку прав требования по договорам участия в долевом строительстве (Федеральный закон от 24.07.2007 г. **№ 216-ФЗ**).

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.

Выручка от продажи автомобиля	600 000 руб.
Имущественный вычет	(600 000 руб.)
Облагаемый доход	0 руб.

На момент продажи гараж находился в собственности Вовы менее 3 лет, стоимость приобретения гаража — 300 000 руб. превышает фиксированный вычет по данной группе имущества — 250 000 руб.

Выручка от продажи гаража	400 000 руб.
Имущественный вычет	(300 000 руб.)
Облагаемый доход	100 000 руб.

Если бы Вова выбрал фиксированный вычет в размере 250 000 руб., то его облагаемый доход был бы равен 150 000 руб. (400 000 – 250 000). Этот вариант возможен, но он менее выгоден для Вовы.

Что касается квартиры, то налогоплательщику выгоднее получить фиксированный вычет в размере 1 000 000 руб., так как он больше, чем фактические затраты на приобретение квартиры — 900 000 руб.

Выручка от продажи квартиры	1 600 00 руб.
Имущественный вычет	(1 000 000 руб.)
Облагаемый доход	600 000 руб.

Суммы доходов от продажи квартиры и гаража облагаются по базовой ставке 13% и подлежат отражению в годовой декларации Вовы по НДФЛ.

Необходимо иметь в виду, что фиксированные вычеты предоставляются по всем продажам имущества за год, а не по каждой сделке купли-продажи (**подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ**).

Если имущество находится в общей долевой (совместной) собственности, то сумма, вырученная от продажи, равно как и имущественный вычет, делятся между собственниками согласно их долям либо по договоренности между ними, если собственность является совместной (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Еще раз обратите внимание! Поскольку в случае продажи личного имущества НДФЛ не удерживается покупателем из дохода продавца, то последний обязан самостоятельно рассчитать сумму облагаемого дохода и подать налоговую декларацию в срок не позднее **30 апреля** следующего года.

ПРИМЕР 4.19

Применение имущественных налоговых вычетов

В текущем году Антон Баранкин продал свою квартиру, приватизированную в прошлом году на его имя, а также дачу, приобретенную два года назад за 1 200 000 руб. в равных долях с его сестрой Матильдой. Квартира была продана за 2 500 000 руб., дача — за 1 600 000 руб.

Поскольку и квартира, и дача находились в собственности Антона менее 3 лет, необходимо рассчитать сумму налогооблагаемого дохода от продажи.

Для этого нужно определить размеры имущественных вычетов. Антону было бы выгодно получить фиксированный вычет (1 000 000 руб.) по квартире и вычет в размере фактических затрат на приобретение имущества ($1\,200\,000 \times 50\% = 600\,000$ руб.) по даче. Однако, во-первых, комбинирование вычетов законодательством не предусмотрено, а во-вторых, размер вычета определяется в целом за календарный год, а не по каждой сделке.

Таким образом, расчет налогооблагаемого дохода производится следующим образом, руб.:

Доход от продажи квартиры	2 500 000
Доход от продажи дачи*	800 000
Минус: фиксированный имущественный вычет	(1 000 000)
Налогооблагаемый доход	2 300 000
* Учитывается только 50% полученного дохода, так как остальное является доходом сестры.	

Сумма облагается по базовой ставке 13% и подлежит отражению в декларации Антона по НДФЛ за год.

Порядок налогообложения доходов от продажи личного имущества граждан представлен на следующей схеме:



¹ Если проданное имущество на момент продажи находилось в общей долевой (совместной) собственности, то размер вычета делится между собственниками пропорционально их долям (по договоренности).

4.7.3. Специальные правила для объектов недвижимости, приобретенных после 1 января 2016 г.

Если объект недвижимости приобретен **после 1 января 2016 г.**, 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 г.**, а также для объектов недвижимости, полученных после этой даты:

налоговом периоде «задним числом», т. е. в предыдущих налоговых периодах (не более трех). Данный вычет предоставляется путем подачи соответствующей налоговой декларации.

4.8. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ. УСЛОВИЯ ИХ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ

4.8.1. Предоставление профессиональных налоговых вычетов

Порядок предоставления профессиональных налоговых вычетов регламентируется **ст. 221 НК РФ**.

Профессиональные налоговые вычеты доступны лишь отдельным категориям налогоплательщиков, а именно:

- лицам, работающим по гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг);
- индивидуальным предпринимателям;
- лицам, получающим вознаграждения по авторским договорам или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства (т. е. писателям, художникам, изобретателям и т. д.).

Профессиональные вычеты позволяют перечисленным категориям налогоплательщиков учесть расходы, понесенные ими при получении соответствующих доходов.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам налоговыми агентами, производящими выплаты по указанным выше договорам. Эти вычеты также могут быть предоставлены налоговыми органами путем подачи заявления на вычеты одновременно с налоговой декларацией.

4.8.2. Вычеты по гражданско-правовым договорам

Пункт 2 ст. 221 НК РФ предоставляет лицам, работающим по договорам гражданско-правового характера на выполнение работ (оказание услуг), право на вычет в размере

фактически понесенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг). В соответствии с **п. 2 ст. 709 ГК РФ** цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение. Таким образом, расходы заказчика равны цене договора, но доходы исполнителя включают только сумму вознаграждения.

ПРИМЕР 4.23

Применение профессионального вычета по договору гражданско-правового характера

Пенсионер Петр Буров (дядя Петя) заключил договор подряда на установку электропроводки на складе ЗАО «Пончик». Сумма вознаграждения по договору составляет 20 000 руб.

Для выполнения работ по договору дядя Петя приобрел провода, выключатели и розетки. Стоимость купленных материалов составила 4000 руб. Чеки и накладные имеются.

Налогооблагаемый доход пенсионера составит 16 000 руб. (20 000 руб. – 4000 руб.).

НДФЛ — 2080 руб. ($16\,000 \times 13\%$).

На руки Петр получит

17 920 руб. (20 000 руб. – 2080 руб.).

4.8.3. Вычеты, предоставляемые индивидуальным предпринимателям

Граждане имеют право заниматься предпринимательской деятельностью, зарегистрировавшись в качестве индивидуальных предпринимателей.

Доходы от предпринимательской деятельности минус расходы, связанные с этой деятельностью, облагаются НДФЛ по базовой ставке **13%**. Прочие доходы предпринимателя, например от продажи его личного имущества, облагаются так же, как и доходы других граждан.

Доход от предпринимательской деятельности равен полученной выручке за минусом НДС и акцизов (конечно, если предприниматель их платит). Что касается расходов от предпринимательской деятельности, то в отношении их у предпринимателя есть два варианта:

- 1) принять к вычету **фактически произведенные расходы** (с учетом ограничений, рассмотренных ниже);

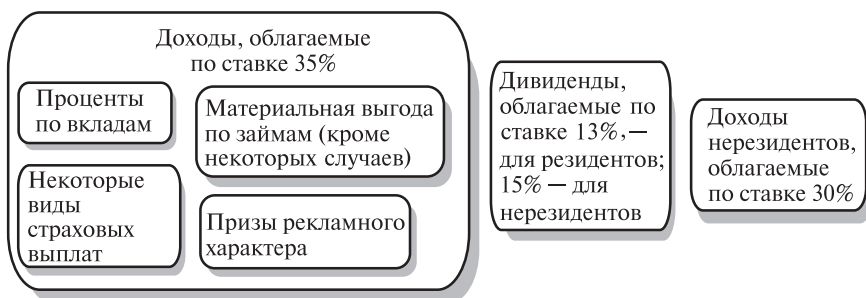
4.9. ПРИМЕНЕНИЕ СТАВКИ 35%. ПРОЦЕНТЫ ПО БАНКОВСКИМ ВКЛАДАМ. МАТЕРИАЛЬНАЯ ВЫГОДА ПО ЗАЙМАМ

4.9.1. Доходы, облагаемые по специальным ставкам

Как указывалось в п. 4.1.4, ряд доходов облагается по специальным ставкам (**35, 30 и 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 боль-

ше **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.

Предположим, что Вова Пончиков открыл в банке депозит под 30% годовых. Ставку рефинансирования ЦБ РФ, действовавшую в период депозита, условно примем за 17%.

Проценты, начисленные и выплаченные банком в пределах 22% (17% + 5%), вообще не облагаются НДФЛ. Превышение реальных процентов над ставкой рефинансирования (30% – 22%) облагается по ставке 35%.

ПРИМЕР 4.26

*Налогообложение
процентов
по вкладам в банках*

Сумма реальных процентов, начисленных по вкладам

—

Сумма процентов, начисленных по ставкам
рефинансирования ЦБ РФ + 5%, действующих
в период действия вклада (для рублевых вкладов),
или по ставке 9% (по валютным вкладам)

=

Процентный доход, подлежащий налогообложению по ставке
35%

Антон Баранкин открыл рублевый депозит в банке 1 февраля текущего года в сумме 100 000 руб. под 23% годовых. Депозит закрывается 30 июня того же года. Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условно): с 1 января по 31 марта — 14%; с 1 апреля по 31 июля — 16%.

ПРИМЕР 4.27

*Налогообложение
высоких процентов
по банковским
депозитам*

Налогооблагаемый доход рассчитывается следующим образом:

Фактический доход, начисленный по депозиту:

$$100\,000 \times (27 + 31 + 30 + 31 + 30) : 365 \times 23\% = 100\,000 \times 149 : 365 \times 23\% = 9389 \text{ руб.}$$

Доход, рассчитанный исходя из ставок ЦБ РФ, увеличенных на 5%:
за период с 1 февраля по 31 марта

$$100\,000 \times (27 + 31) : 365 \times 19\% = 3019 \text{ руб.};$$

за период с 1 апреля по 30 июня

$$100\,000 \times (30 + 31 + 30) : 365 \times 21\% = 5236 \text{ руб.}$$

Всего процентный доход, рассчитанный по ставкам ЦБ РФ: 8255 руб.

Разница: $9389 - 8255 = 1134$ руб. облагается по ставке 35%.

Сумма налога составляет: $1134 \times 35\% = 397$ руб.

Налог удерживается банком в день выплаты процентов по депозиту и перечисляется в бюджет на следующий рабочий день.

Облагаемого процентного дохода по рублевому вкладу не возникает, если на дату заключения (или продления) договора проценты по нему не превышали ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на 5%, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался, и с момента, когда процентная ставка превысила ставку ЦБ, увеличенную на 5%, прошло не более 3 лет.

4.9.3. Исчисление налога с материальной выгоды по займам

С точки зрения НК РФ, если физическое лицо получает заем под нулевой или низкий процент, то у него возникает налогооблагаемый доход в виде экономии на процентах. Этот доход, согласно **ст. 212 НК РФ**, называется **материальной выгодой**.

Налогооблагаемой материальной выгоды по займам не возникает, если:

- заемные (кредитные) средства предоставлены на новое строительство либо приобретение жилья на территории Российской Федерации, а также покупку земельных участков под индивидуальное жилищное строительство и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома;
- заемные (кредитные) средства предоставлены банками, находящимися на территории Российской

Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на новое строительство либо приобретение жилья на территории Российской Федерации, а также земельных участков под индивидуальное жилищное строительство и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома.

Материальная выгода, упомянутая в двух последних абзацах, освобождается от налогообложения при наличии у налогоплательщика права на получение имущественного налогового вычета, **подтвержденного налоговым органом**.

С 1 января 2018 г. материальная выгода по низкопроцентным займам, подлежит налогообложению при соблюдении **хотя бы одного** из следующих условий:

1. Заемные (кредитные) средства получены налогоплательщиком от организации или индивидуального предпринимателя, которые признаны взаимозависимым лицом налогоплательщика либо с которыми налогоплательщик состоит в трудовых отношениях.
2. Экономия на процентах *«фактически является материальной помощью либо формой встречного исполнения организацией или индивидуальным предпринимателем обязательств перед налогоплательщиком, в том числе оплатой (вознаграждением) за поставленные налогоплательщиком товары (выполненные работы, оказанные услуги)»*.

Условие 1 достаточно понятно сформулировано. Например, это условие выполняется, если займ получен работником от работодателя. Если же кредит получен физическим лицом от банка, с которым это лицо не состоит в трудовых отношениях и с которым не является взаимозависимым, то данное условие не выполняется.

Что касается условие 2, то смысл формулировки достаточно невятен, и можно предположить, что доказательство наличия этого условия будет производиться налоговыми органами в судебном порядке.

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

ПРИМЕР 4.28

*Налогооблагаемая
выгода по займам*

Сумма налога с дивидендов, полученных налоговым резидентом от источников за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно и подлежит обложению по ставке **13%**.

При наличии **договора об избежании двойного налогообложения** с государством, в котором находится источник выплат, налогоплательщик-резидент вправе уменьшить сумму налога на сумму налога, уплаченную по местонахождению источника выплат.

Если сумма налога, уплаченная по местонахождению источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную по ставке **13%**, полученная разница не подлежит возврату из бюджета (**п. 1 ст. 214 НК РФ**).

4.14. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ НЕРЕЗИДЕНТОВ. ИЗБЕЖАНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

4.14.1. Налогообложение доходов нерезидентов

Налоговые резиденты Российской Федерации — это физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации **не менее 183 дней в течение двенадцати следующих подряд месяцев**. Физическое лицо может иметь статус резидента или нерезидента по НДФЛ вне зависимости от своего гражданства (подробнее см. **п. 4.1.3**).

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 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 материальная выгода в виде экономии на процентах, полученные нерезидентами, облагаются по ставке **30%**). Начиная с **1 января 2008 г.** ставка по дивидендам для нерезидентов составляет **15%**.

Отдельные категории иностранных граждан не платят НДФЛ со своих доходов. Среди них:

- 1) главы и персонал представительств иностранных государств, имеющих дипломатический и консульский ранг, и члены их семей;
- 2) административно-технический и обслуживающий персонал представительств иностранных государств;
- 3) сотрудники международных организаций.

Конкретные условия освобождения от уплаты НДФЛ для указанных категорий иностранных граждан содержатся в **ст. 215 НК РФ**.

4.14.2. Избежание двойного налогообложения

По общему правилу налоговые резиденты Российской Федерации не имеют права на зачет налогов, уплаченных за пределами Российской Федерации. Однако если у страны, где был уплачен налог, имеется соглашение (договор) об избежании двойного налогообложения с Российской Федерацией, то при решении вопроса о зачете необходимо руководствоваться нормами такого соглашения (договора).

С 1 января 2016 г. порядок зачета НДФЛ, уплаченного за границей, был изменен¹. С этой даты, чтобы провести зачет

¹ До 1 января 2016 г., чтобы воспользоваться соглашением, физическое лицо должно было представить в налоговый орган документы, подтверждающие:

При прекращении деятельности до окончания текущего календарного года налоговая декларация о фактически полученных доходах подается в **5-дневный срок** со дня прекращения деятельности. Налог уплачивается **не позднее 15 дней** со дня подачи декларации.

Иностранные физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, обязаны представить декларацию о полученных доходах в текущем календарном году **не позднее чем за 1 месяц** до выезда за пределы Российской Федерации и уплатить налог **не позднее чем через 15 дней** с момента подачи декларации.

Предприниматели, перешедшие на уплату налога на вмененный доход или на упрощенную систему налогообложения, не платят НДФЛ с доходов, облагаемых в рамках вышеуказанных систем.

4.16. УДЕРЖАНИЕ И УПЛАТА НАЛОГА В БЮДЖЕТ. НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ. СВЕДЕНИЯ ОТ РАБОТОДАТЕЛЕЙ

4.16.1. Особенности исчисления и порядок уплаты налога в отношении отдельных видов доходов

В общем случае налог рассчитывается, удерживается и перечисляется в бюджет налоговым агентом — российской организацией, индивидуальным предпринимателем или постоянным представительством иностранной организации, выплачивающим доходы физическому лицу (**ст. 226 НК РФ**).

Существует **закрытый** перечень доходов, по которым удержание налога источником выплаты **не производится** (**п. 1 ст. 228 НК РФ**). В него входят:

- доходы (кроме сумм наследств и дарений), получаемые физическими лицами от других физических лиц (например, по договорам аренды имущества);
- доходы от продажи личного имущества физических лиц;
- доходы, выплачиваемые по договорам, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

- выигрыши, полученные в лотереях и других играх, основанных на риске;
- доходы, получаемые наследниками (правопреемниками) авторов произведений науки, литературы, искусства и т. д.

Сумма налога по вышеуказанным доходам исчисляется налогоплательщиком самостоятельно путем составления декларации.

В аналогичном порядке декларируется налог с доходов, полученных налогоплательщиком из источников за границей.

Доходы Вовы Пончикова, полученные в календарном году, включают:

- 1) зарплату и премии;
- 2) подарки в натуральной форме от компании-работодателя;
- 3) подарок в натуральной форме от компании-клиента;
- 4) выигрыш в казино;
- 5) денежный гонорар за перевод и публикацию книги Пончикова «Алхимия пончиков» в Англии. Гонорар выплачен непосредственно английским издательством;
- 6) доход от продажи гаража;
- 7) доход от сдачи в аренду знакомым дачи на летнее время.

Налог с доходов, поименованных в п. 1 и 2, удерживается налоговым агентом.

Налог с дохода, указанного в п. 3, может быть удержан при условии, что компания-клиент произвела Вове какие-либо выплаты в денежной форме. В противном случае НДФЛ у источника выплаты не удерживается.

НДФЛ с прочих видов доходов у источника выплаты не удерживается и должен быть уплачен самим Пончиковым на основании поданной им декларации за год.

ПРИМЕР 4.42

Случаи, когда удержание НДФЛ не производится

4.16.2. Правила удержания и уплаты НДФЛ налоговыми агентами

Сумма налога, исчисляемого с доходов, по которым применяются ставки, отличные от базовой (13%), исчисляется налоговым агентом по каждому такому доходу. Каждый месяц организация (предприниматель) — налоговый агент

ЗАДАЧИ

В текущем году актрисе Музе Леденцовой была начислена зарплата в сумме 120 000 руб. (10 000 руб. ежемесячно). В январе следующего года Муза также получила на свой банковский счет 25 130 руб. Это была выплата премии за текущий год, начисленной в декабре текущего года.

Кроме того, в текущем году театр произвел оплату Музе:

- абонемент на посещение бассейна в сумме 18 000 руб. (абонемент приобретен в феврале);
- талонов на питание в буфете театра в размере 12 000 руб. (1000 руб. ежемесячно);
- путевки в Испанию на отдых стоимостью 36 000 руб. (оплата в мае);
- полиса добровольного медицинского страхования стоимостью 50 000 руб. (оплата в январе).

Также в июле того же года Муза получила от театра браслет стоимостью 16 000 руб. в качестве подарка на день рождения.

1. Рассчитайте налогооблагаемый доход Музы за текущий год.

2. Объясните, как компания будет производить удержание НДФЛ с выплат, сделанных Музе в натуральной форме.

В текущем году ОАО «Суперкастрюля» начислило своему директору Михаилу Сковородкину следующие доходы, руб.:

Зарплату	800 000
Премия за год*	1 000 000
Кроме того, Михаил получил от ОАО, руб.:	
материальную помощь	500 000
подарки	300 000
Возмещение командировочных расходов:	
в пределах норм	4500
сверх норм	320 000
Компания также оплатила Сковородкину, руб.:	
участие в учебном семинаре	15 000
талоны на питание	140 000
путевку в лечебный санаторий в Подмосковье**	3700
фирменную одежду***	18 000
отдых в Турции	21 000
операцию для его сына	75 000

* Премия была выплачена в следующем году.

ЗАДАЧА 4.1

Цель: научиться определять налогооблагаемый доход физического лица

ЗАДАЧА 4.2

Цель: научиться определять облагаемый доход физического лица

** Выплата производилась за счет чистой прибыли.

*** Предоставление одежды не предусмотрено законодательством. Одежда выдана Михаилу насовсем, а не во временное пользование.

Взносы, сделанные в пользу Михаила, составили, руб.:

- по договору негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000;
- по договору добровольного медицинского страхования самого Сквородкина — 500 000;
- по договору добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000.

Определите налогооблагаемый доход г-на Сквородкина.

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 (обеда 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 абонементов 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, расчитайте социальные вычеты Виктора Рубцова.

В 2019 г. известный шоумен Дмитрий Лаликов продал следующее имущество:

- садовый домик — за 1 200 000 руб.;
- гараж — за 300 000 руб.;
- земельный участок — за 600 000 руб.

Садовый домик был построен в 2017 г. Документально подтвержденная стоимость строительства — 400 000 руб. Доля Лаликова в собственности на домик — 70%. Гараж был подарен Диме его дядей в 2017 г. Земельный участок был приобретен Лаликовым в 2015 г. за 200 000 руб.

В 2019 г. Дима и его супруга Люся приобрели квартиру. Доля Димы в собственности на новую квартиру равна 70%. Стоимость квартиры — 2 400 000 руб. Дима заплатил 1 680 000 руб., остальное заплатила Люся. Часть покупки была профинансирована за счет ипотечного кредита, полученного от российского банка. Проценты, уплаченные по кредиту в 2019 г., составили 120 000 руб. Доход Димы, облагаемый по базовой ставке 13%, рассчитанный без учета операций по купле-продаже имущества и социальных вычетов, составил в 2019 г. 400 000 руб. Общая сумма социальных вычетов, которыми может воспользоваться Лаликов, в 2019 г. составила 75 000 руб.

1. Определите налогооблагаемый доход Лаликова в 2019 г.

2. Рассчитайте сумму имущественного вычета, который может быть перенесен на 2020 г. и последующие годы.

3. Какие действия должен предпринять Дима, чтобы получить имущественный вычет в отношении расходов на приобретение новой квартиры.

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 4.5

Цель: научиться применять имущественные вычеты

ЗАДАЧА 4.6

Цель: научиться рассчитывать имущественный вычет

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 три месяца начиная с 1 октября.

Ставки рефинансирования ЦБ РФ (условные): с 1 января по 30 июня — 18%, с 1 июля до конца года — 22,5%.

Рассчитайте материальную выгоду от экономии на процентах и сумму НДФЛ.

ЗАДАЧА 4.8

*Цель: научиться
рассчитывать
облагаемый доход
от подарков
и призов*

Певица Эдита Муха получила следующие подарки, призы и выигрыши в текущем году:

- кухонный комбайн стоимостью 10 000 руб. от ресторана, где она выступает по субботам;
- денежный выигрыш от казино — 20 000 руб.;
- денежный приз за правильные ответы в радиовикторине в размере 3500 руб.;
- магнитофон от газеты «Вечерний Петербург» стоимостью 5000 руб.;
- холодильник за участие в мероприятии рекламного характера стоимостью 25 000 руб.

1. Определите налогооблагаемый доход Эдиты.

2. Рассчитайте сумму налога к доплате.

ЗАДАЧА 4.9

*Цель: научиться
определять сумму
облагаемых
дивидендов*

ЗАО «Слон» получило по итогам 2018 г. чистую прибыль в размере 800 000 руб. Прибыль была распределена на собрании акционеров в феврале 2019 г. следующим образом:

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

В 2018 г. ЗАО получило дивидендов в сумме 200 000 руб. от своей дочерней компании.

Определите суммы НДФЛ, удерживаемые с выплачиваемых дивидендов, и суммы, полученные акционерами на их счета.

ЗАДАЧА 4.10

*Цель: научиться
определять сумму
социальных
вычетов*

Популярный ведущий Николай Ласковый 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 маме 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 Ласкового, облагаемый по ставке 13%, составил в текущем году 2 900 000 руб.

1. Рассчитайте максимальные суммы социальных вычетов Ласкового с учетом ограничений, установленных НК РФ.

2. Объясните, каким образом Николай сможет воспользоваться этими вычетами.

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.

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?

Люся Колбаскина работает менеджером по продажам на косметической фабрике «Восход». В январе Люся отправилась в 2 командировки. 10 января она уехала в 23 часа 59 минут на «Красной стреле» в Санкт-Петербург, откуда 13 января вылетела в Париж

ЗАДАЧА 4.11

Цель: научиться определять сумму материальной выгоды по займам

ЗАДАЧА 4.12

Цель: научиться определять сумму налогооблагаемых доходов

ЗАДАЧА 4.13

Цель: научиться определять сумму облагаемых командировочных расходов

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 на последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет Люси, — 61,8 руб. (условно).

Определите налогооблагаемый доход Люси.

ЗАДАЧА 4.14

*Цель: научиться
рассчитывать
НДФЛ с доходов
индивидуальных
предпринимателей*

Рената Литвина, зарегистрировавшись в качестве индивидуального предпринимателя, открыла бар «У Ренаты», в котором работают повар, официант, уборщица.

Доходы текущего года:

- 1) выручка от продаж — 1 300 000 руб.;
- 2) стоимость использованных продуктов — 560 000 руб.;
- 3) платежи за аренду помещения — 220 000 руб.;
- 4) зарплата повара с учетом страховых взносов — 310 000 руб.;
- 5) зарплата официанта с учетом страховых взносов — 80 000 руб.;
- 6) зарплата уборщицы с учетом страховых взносов — 30 000 руб.;
- 7) выручка от продажи «Газели», используемой для привоза продуктов, — 380 000 руб.;
- 8) покупная цена «Газели» (см. п. 7) — 520 000 руб., накопленный износ — 480 000 руб.;
- 9) социальные вычеты Ренаты — 35 000 руб.
- 10) страховые взносы самой Ренаты — 35 664 руб. (условно)

Рассчитайте НДФЛ с дохода Ренаты.

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 г. 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 **гл. 34 «Страховые взносы»**.

В НК РФ страховые взносы выведены в отдельный обязательный платеж, и их понятие, так же как и определение налога и сбора, закреплено в **ст. 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, так же 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%.

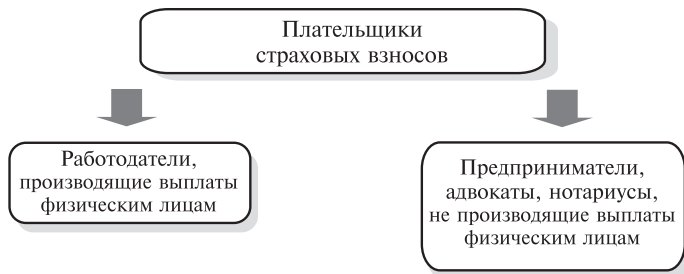
Сумма начисленных страховых взносов равна 30 000 руб. (100 000 руб. × 30%).

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 (адвокаты, нотариусы и т. д.);
- 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.

Максим Орлов — штатный работник фирмы «Ремсервис», занимающейся ремонтом помещений. Кроме того, Максим заключил

ПРИМЕР 5.2

*Страховые взносы
во внебюджетные
фонды*

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.

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.

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.**

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 «высококвалифицированный специалист» определено Федеральным законом от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации».

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 г. № 167-ФЗ) по стандартным тарифам.

Взносы будут начисляться не только по выплатам таким лицам по трудовым договорам, но и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ и (или) оказание услуг, по договору авторского заказа, а также авторам произведений, получающим выплаты и иные вознаграждения по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Таким образом, все временно пребывающие иностранные граждане (независимо от срока пребывания в РФ), получающие выплаты в РФ, должны быть застрахованы, т. е. встать на учет и получить страховой номер в Пенсионном фонде РФ.

Взносы на социальное страхование, производимые с выплат иностранным гражданам

С 1 января 2015 г. с выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов, привлекаемых к трудовой деятельности в РФ на основании Федерального закона от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ), надлежит уплачивать взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Соответствующее дополнение было внесено в ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ.

Названные страховые взносы начисляются на выплаты, когда такие лица работают по **трудовым** договорам, а не по договорам гражданско-правового характера, договорам авторского заказа (подробнее — см. **раздел 5.4** далее в книге).

Тариф страховых взносов на социальное страхование по выплатам и иным вознаграждениям в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в

РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов), установлен в размере **1,8%** от облагаемых выплат (**п. 2 ст. 426 НК РФ**).

Право на получение страхового обеспечения в виде пособия по временной нетрудоспособности указанные лица приобретут в случае, если страхователи уплачивали соответствующие взносы за период не менее шести месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступил страховой случай (**ч. 4.1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ**).

5.2. ОБЪЕКТ ОБЛОЖЕНИЯ СТРАХОВЫМИ ВЗНОСАМИ У РАБОТОДАТЕЛЕЙ. БАЗА ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ И ТАРИФЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ДЛЯ РАБОТОДАТЕЛЕЙ

5.2.1. Объект обложения страховыми взносами у работодателей

Страховые взносы начисляются работодателями на выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, производимые по **трудовым договорам, гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг), авторским и лицензионным договорам**.

На выплаты гражданам по авторским и лицензионным договорам работодатели начисляют страховые взносы с учетом особенностей, которые подробнее будут рассмотрены в **разделе 5.4**.

Объект обложения страховыми взносами включает вознаграждения, выплачиваемые работникам, но прямо не предусмотренные положениями их трудовых (гражданско-правовых) договоров. **Статья 421 НК РФ** гласит: «*База для начисления страховых взносов... определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1, стр. 420 настоящего кодекса*». Согласно п. 1, ст. 420 НК РФ, «*объектом обложения страховыми взносами... признаются выплаты и иные вознаграждения в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг*», а также выплаты по авторским и лицензионным договорам. Таким образом, выплаты, связанные с указанными договорами (например, подарки, оплата питания и иных благ),

должны облагаться страховыми взносами. Во-первых, упомянутые выплаты начислены работникам, с которыми у компании есть трудовые или гражданско-правовые отношения, а во-вторых, они отсутствуют в перечне выплат, не включаемых в базу по страховым взносам.

Не относятся к объекту обложения страховыми взносами выплаты по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество или передача в пользование имущества. К таким договорам могут быть отнесены, в частности, договоры купли-продажи, мены, дарения, ренты, пожизненного содержания, аренды, найма помещений, займа, кредита, факторинга, банковского счета и вклада и др.

Не признаются объектом обложения взносами выплаты иностранным гражданам по трудовым договорам, заключенным с иностранными представительскими организациями, 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;

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.

- с увольнением работников, **за исключением компенсации за неиспользованный отпуск**;
- с трудоустройством работников, уволенных по сокращению штата или в связи с реорганизацией или ликвидацией организации¹;
- с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;
- с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением выплат в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов;
- суммы **единовременной материальной помощи**, оказываемой плательщиками страховых взносов:
 - физическим лицам в связи со стихийным бедствием, а также пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;
 - работникам в связи со смертью членов их семей;
 - работникам при рождении ребенка, выплачиваемой **в течение первого года** после рождения, но **не более 50 000 руб.** на каждого ребенка;
- взносы работодателя на накопительную часть трудовой пенсии работников, уплаченные в соответствии с ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», в размере взносов, но **не более 12 000 руб.** в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателем;
- суммы страховых взносов, уплачиваемые работодателем за работник, по обязательному страхованию, добровольному медицинскому страхованию работников на срок не менее года, добровольному личному

¹ С 1 января 2015 г. взносами облагается превышение фактического размера выходного пособия и выплаты среднемесячного заработка на период трудоустройства над их законодательно установленными величинами.

страхованию работников исключительно на случай смерти застрахованного лица или утраты трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей;

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, **не превышающие 4000 руб. на одного работника за расчетный период**;
- суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников;
- суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения¹;
- некоторые другие выплаты.

При оплате расходов на командировки работников² как в пределах территории Российской Федерации, так и за ее пределами не подлежат обложению страховыми взносами:

- суточные в пределах налогооблагаемых норм, **установленных для НДФЛ**³;
- фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на проезд до места назначения и обратно;
- сборы за услуги аэропортов;
- комиссионные сборы;
- расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок;
- расходы на провоз багажа;

¹ Причем в отличие от правил, касающихся НДФЛ, этот порядок не связан с включением или невключением указанных затрат в вычитаемые расходы организации.

² Аналогичный порядок обложения страховыми взносами применяется к выплатам, производимым членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

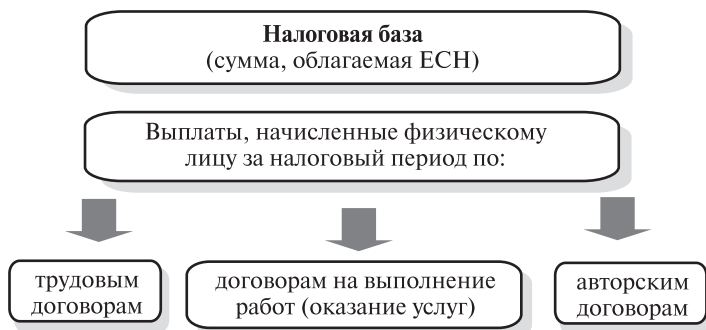
³ До 01.01.2017 г. страховыми взносами не облагались суточные, установленные **по внутренним нормам организации**.

- документально подтвержденные расходы на наем жилого помещения;
- расходы на оплату услуг связи;
- сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта;
- сборы за выдачу (получение) виз;
- расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов на наем жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством для бюджетных организаций и в полной сумме для всех остальных организаций.

5.2.3. Порядок расчета базы по страховым взносам для работодателей

База для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц ежемесячно нарастающим итогом с начала года.



Выплаты **в натуральной форме** учитываются по стоимости товаров (работ, услуг) на день выплаты исходя из цен, указанных сторонами договора. При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров — соответствующая сумма акцизов.

Предельная база по страховым взносам в 2019 г.

В 2019 г. взносы на пенсионное страхование начисляются по ставке **10%** с того момента, когда суммы, выплачиваемые физлицу нарастающим итогом с начала года, превысят **1 150 000 руб.** **В 2018 г.** лимит был равен **1021 000 руб.**

В 2019 г. увеличился и размер предельной базы по взносам на социальное страхование — с **815 000** до **865 000 руб.** На превышение взносы в данный фонд не начисляются.

Предельная база для взносов на обязательное медицинское страхование не установлена, т. е. они начисляются на любую облагаемую базу независимо от ее размера.

5.2.4. Тарифы и расчет страховых взносов работодателями

Тарифы страховых взносов в 2019 г. представлены в табл. 5.1.

ТАБЛИЦА 5.1

Налоговая база на одного застрахованного работника, руб.	Тариф в Пенсионный фонд (ПФР)	Тариф в Фонд социального страхования (ФСС)	Тариф в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)
До 865 000 (включительно)	22%	2,9% 1,8% по выплатам в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 г. N115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»)	5,1%
Свыше 865 000 до 1 150 000	22%	Взносы не начисляются	5,1%

торые 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.

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;

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 отсутствовали баланс и расчетный счет.

- профессиональный вычет, установленный **ст. 221 НК РФ** в процентной доле от дохода (**20–40%** в зависимости от предмета авторского договора).

При определении базы для начисления страховых взносов расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

После определения базы начисления страховых взносов производятся в таком же порядке, что и для других видов договоров (например, трудовых).

ПРИМЕР 5.5

Уплата страховых взносов с выплат по авторским договорам

Скульптор Истомин заключил авторский договор на создание скульптурной композиции на сумму 1000 руб. (условно). Подтвержденные расходы Истомина на создание скульптуры составили 550 руб. Профессиональный вычет, установленный ст. 221 НК РФ для этого вида деятельности, — 40%.

Расчет налоговой базы для начисления страховых взносов.

Вариант 1 (вычет в размере произведенных расходов):

$1000 \text{ руб.} - 550 \text{ руб.} = 450 \text{ руб.}$

Вариант 2 (профессиональный налоговый вычет):

$1000 \text{ руб.} - 1000 \text{ руб.} \times 40\% = 600 \text{ руб.}$

Вариант 1 более выгоден для скульптора.

Вычеты предоставляются авторам на основании их письменных заявлений, которые они подают в организацию (предпринимателю), производящую выплаты авторского вознаграждения. При отсутствии указанных заявлений начисление страховых взносов производится с полной суммы вознаграждения.

В базу для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведение, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения. Таким образом, выплаты по вышеуказанным договорам облагаются страховыми взносами только на обязательное пенсионное и медицинское страхование (**максимально 27,1%**).

5.5. ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ И ПРИРАВНЕННЫМИ К НИМ ЛИЦАМИ

5.5.1. Тарифы страховых взносов для индивидуальных предпринимателей

На основании подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ объединены в одну категорию плательщиков страховых взносов индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой¹ (далее — индивидуальные предприниматели).

Индивидуальные предприниматели, являющиеся работодателями, уплачивают страховые взносы за своих работников как работодатели (в порядке, изложенном ранее) и за себя.

Индивидуальные предприниматели уплачивают соответствующие страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование в фиксированных размерах. НК РФ не предусматривает уплату страховых взносов этой категорией плательщиков на социальное страхование. Они вправе добровольно вступить в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя страховые взносы на социальное страхование.

Если индивидуальные предприниматели и приравненные к ним лица начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного расчетного периода, то размер страховых взносов, подлежащих уплате ими за этот расчетный период, определяется исходя из стоимости страхового года пропорционально количеству календарных месяцев начиная с календарного месяца начала деятельности. За неполный месяц деятельности размер страховых взносов определяется пропорционально количеству календарных дней этого месяца.

¹ Сюда же отнесены арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Взносы ИП на обязательное пенсионное страхование

В 2019 г. страховые взносы на обязательное пенсионное страхование будут рассчитываться в следующем порядке:

- если величина дохода плательщика за расчетный период не превышает 300 000 руб. — в фиксированном размере **29 354 руб.** за расчетный период;
- если величина дохода плательщика за расчетный период превышает 300 000 руб. — в фиксированном размере **29 354 руб.** за расчетный период плюс **1,0%** от суммы дохода плательщика, **превышающего 300 000 руб.** за расчетный период.

Это значит, что **в 2019 г.** всем индивидуальным предпринимателям, вне зависимости от ведения деятельности и получения доходов от бизнеса, потребуется заплатить в качестве обязательных пенсионных взносов **29 354 руб. (минимальная фиксированная сумма)**¹.

Если по итогам 2019 г. доходы ИП **превысят 300 000 руб.**, то индивидуальному предпринимателю потребуется заплатить **дополнительно 1,0%** от суммы дохода плательщика, **превышающего 300 000 руб.** за расчетный период. Такой подход применялся и ранее.

Максимальное значение пенсионных взносов ИП **в 2019 г.** установлено **в размере 234 832 руб.**

ПРИМЕР 5.6

Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование ИП

Ситуация 1. Отсутствие дохода у ИП.

Индивидуальный предприниматель Рома Бубликов был зарегистрирован в статусе ИП в 2018 г. Весь 2019 г. он сохранял статус предпринимателя, но не вел никакой деятельности и не имел движений по расчетным счетам. Но, несмотря на это, за 2019 г. ему все равно нужно перечислить в качестве фиксированных пенсионных взносов 29 354 руб.

Ситуация 2. Доход за 2019 г. у ИП составил менее 300 000 руб.

За 2019 г. индивидуальный предприниматель Бубликов получил доход в размере 278 000 руб. (т. е., менее 300 тыс. руб.). В таких обстоятельствах за 2019 г. ему также нужно перечислить в качестве фиксированных пенсионных взносов 29 354 руб.

¹ В 2018 г. — 26 545 руб.

ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 5.1

Цель: научиться определять облагаемую базу по страховым взносам у работодателя и рассчитывать страховые взносы

В текущем году актрисе Музе Леденцовой была начислена зарплата в сумме 420 000 руб. В январе следующего года Муза получит на свой банковский счет 251 300 руб. Это выплата премии за текущий год, начисленная в декабре текущего года.

Кроме того, в текущем году театр оплатил Музе стоимость:

- абонемент на посещение бассейна — 18 000 руб. (абонемент приобретен в феврале);
- талонов на питание в буфете театра — 12 000 руб. (1000 руб. ежемесячно);
- путевки в Испанию на отдых — 36 000 руб. (в мае);
- полиса добровольного медицинского страхования — 50 000 руб. (в январе).

Все вышеуказанные выплаты (кроме оплаты полиса) произведены за счет чистой прибыли театра.

В июле текущего года Муза получила от театра браслет стоимостью 16 000 руб. в качестве подарка на день рождения.

Рассчитайте страховые взносы с доходов Музы по правилам 2017 г. 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 «Суперкастрюля» начислило своему директору Михаилу Сковородкину следующие доходы, руб.:

Зарплату	800 000
Премию за год*	1 000 000
Кроме того, Михаил получил от ОАО, руб.:	
материальную помощь**	500 000
подарки**	300 000
Возмещение командировочных расходов:	
указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ	4500
не указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ	320 000
Компания также оплатила Сковородкину:	
участие в учебном семинаре	15 000
талоны на питание***	60 000
путевку в лечебный санаторий в Подмосковье**	3700
фирменную одежду, предусмотренную законодательством**	18 000
отдых в Турции**	21 000
операцию для его сына**	75 000
* Премия была выплачена в следующем году. ** Выплата производилась за счет чистой прибыли. *** Оплата питания предусмотрена трудовым договором.	

В пользу Михаила были произведены взносы по следующим договорам:

- негосударственного пенсионного обеспечения — 61 000 руб.;
- добровольного медицинского страхования самого Сквородкина — 50 000 руб.;
- добровольного медицинского страхования его супруги — 80 000 руб.

Рассчитайте страховые взносы с доходов Сквородкина по правилам 2019 г. отдельно по каждому виду взносов.

Вова Пончиков, работающий в ЗАО «Пончик» по трудовому договору, получил в текущем году от ЗАО «Пончик» следующие виды доходов, тыс. руб.:

ЗАДАЧА 5.3

Цель: определить налоговую базу по страховым взносам для работодателя и рассчитать страховые взносы

Заработную плату	560
Премию по результатам работы за год (начислена в текущем году, выплачена в следующем году)	96
Оплату теннисного абонемента*	159
Оплату мобильного телефона, используемого для производственных (50%) и личных нужд (50%)*	36
Оплату полиса добровольного медицинского страхования Вовы (срок страхования — 12 месяцев) (50% — включено в расходы, уменьшающие прибыль, остальное списано за счет чистой прибыли)	369
Компенсацию суточных по норме 1000 руб. в день (норма установлена приказом по организации)	50
Скидку при покупке пончиков у ЗАО*	2
Фотоаппарат, полученный в подарок на день рождения*	7
Талоны на бесплатное питание, предусмотренные трудовым договором	20
Материальную выгоду по беспроцентному займу	60
Оплату компьютера, приобретенного организацией у Вовы для производственных нужд	30
Материальную помощь согласно заявлению Вовы	45
* Эти расходы полностью относятся за счет прибыли, остающейся после уплаты налога на прибыль.	

Определите базу для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Объясните, почему отдельные виды выплат не должны включаться в базу по данным страховым взносам. Рассчитайте общую сумму страховых взносов.

ЗАДАЧА 5.4

*Цель: научиться
рассчитывать
налоговую базу
по страховым
взносам для инди-
видуального пред-
принимателя*

Саид Абдульмянов — индивидуальный предприниматель, владелец книжного киоска, является плательщиком НДФЛ. У него работает один продавец. Доходы и расходы Саида, связанные с предпринимательской деятельностью, в 2019 г. составили, руб.:

- доходы от предпринимательской деятельности — 1 420 000;
- начисленная заработная плата продавцу — 380 000.

Рассчитайте:

а) общую сумму страховых взносов, начисленных на зарплату продавца;

б) 1% дополнительного взноса на обязательное пенсионное страхование Саида.

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 орга-

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 **подп. 8 п. 4**

низации (кроме земельных участков и иных объектов природопользования).

Стоимость вышеуказанного имущества определяется за вычетом начисленного в бухгалтерском учете износа. То есть для расчета налога берется **остаточная стоимость основных средств по данным бухгалтерского учета**¹.

ст. 374 НК РФ. Согласно Классификации основных средств (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 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.

Федеральный закон от 03.08.2018 г. № 302-ФЗ освободил компании от уплаты налога на движимое имущество. А что означает понятие «движимое имущество», ФНС России пояснила в Письме от **02.08.2018 г. № БС-4-21/14968@.**

При определении движимого имущества ФНС России ссылается на положения **ст. 130 ГК РФ**. В **п. 2 ст. 130** сказано, что вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом (включая деньги и ценные бумаги).

В свою очередь, недвижимыми являются земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей. То есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

К недвижимым также относятся жилые и нежилые помещения и предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машиноместа), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном порядке (**п. 1 ст. 131 ГК РФ**). Кроме того, нужно учитывать, что право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации.

В частности, вещные права на объекты недвижимости регистрируются в Едином государственном реестре недвижимости (ЕГРН). В то же время регистрировать права на движимые вещи, как правило, не нужно.

Следовательно, об отнесении имущества к недвижимости могут говорить следующие факты: наличие соответствующей записи об объекте в ЕГРН; при отсутствии сведений об объекте в ЕГРН – наличие оснований, подтверждающих прочную связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению. Например, для объектов капитального строительства такими основаниями могут быть: документы технического учета или технической инвентаризации объекта в качестве недвижимости; разрешения на строительство и (или) ввод в эксплуатацию; проектная или иная документация на создание объекта и (или) о его характеристиках.

¹ **С 1 января 2014 г.** в отношении отдельных объектов недвижимости указанный налог может исчисляться на основании их **кадастровой стоимости** по состоянию на 1-е число очередного налогового периода (**п. 2 ст. 375 НК РФ**). В соответствии с **п. 4 ст. 376 НК РФ стоимость** таких объектов не учитывается при расчете среднегодовой стоимости имущества налогоплательщика.

Средняя стоимость имущества, облагаемая налогом, рассчитывается следующим образом:

- **за I квартал**

(Общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля) : 4;

- **за II квартал**

(Общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля) : 7;

- **за III квартал**

(Общая остаточная стоимость облагаемого имущества на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1 мая, 1 июня, 1 июля, 1 августа, 1 сентября, 1 октября) : 10;

Вышеуказанное применяется в отношении следующих объектов недвижимости:

- административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), а также помещений в них (**подп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**);
- нежилых помещений, которые в соответствии с кадастровыми паспортами или документами технического учета предназначены или фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита и бытового обслуживания (**подп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**). Фактическим использованием нежилого помещения в этих целях признается использование не менее 20% площади помещения для размещения указанных объектов (**п. 5 ст. 378.2 НК РФ**);
- объектов недвижимости иностранных организаций, которые не осуществляют деятельности в России через постоянное представительство, либо объектов, не относящихся к деятельности иностранной компании в РФ через постоянное представительство (**подп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ**). Ежегодно не позднее 1-го числа очередного налогового периода, т. е. не позднее 1 января, перечень имущества, которое относится к первым двум категориям, утверждается уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ (**п. 7 ст. 378.2 НК РФ**). Этот же орган направляет такой перечень в электронной форме в инспекции по месту нахождения объектов недвижимости и размещает его на официальном сайте.

С 1 января 2016 г. недвижимость, налоговая база в отношении которой определяется исходя из кадастровой стоимости, подлежит налогообложению не только у собственника такого объекта, но и у организации, владеющей таким объектом на праве хозяйственного ведения (ранее налог, исходя из кадастровой стоимости, платили только собственники имущества).

В п. 12 и 13 ст. 378.2 НК РФ предусмотрены особенности исчисления авансовых платежей по налогу на имущество организаций в отношении объектов, база по которым рассчитывается как кадастровая стоимость. Так, по общему правилу авансовый платеж равен произведению одной четвертой кадастровой стоимости объекта по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, и соответствующей налоговой ставки.

Сумма начисленного налога на имущество включается в прочие расходы организации, учитываемые по налогу на прибыль.

ПРИМЕР 6.3

*Налог на имущество организаций.
Расчет авансовых платежей и годового платежа*

Средняя стоимость имущества ЗАО «Пончик», облагаемого налогом на имущество, составляет, тыс. руб.:

	I квартал	II квартал	III квартал	Год
Средняя стоимость	850 000	900 000	1 200 000	1 100 000

Ставка налога на имущество — 2,2%.

Авансовые платежи налога на имущество:

за I квартал

$$850\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 4675 \text{ руб.};$$

за II квартал

$$900\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 4950 \text{ руб.};$$

за III квартал

$$1\,200\,000 \times \frac{1}{4} \times 2,2\% = 6600 \text{ руб.}$$

Платеж налога на имущество за год составит

$$1\,100\,000 \times 2,2\% - 4675 - 4950 - 6600 = 7975 \text{ руб.}$$

6.2. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

6.2.1. Плательщики транспортного налога

Плательщиками транспортного налога являются лица, на которые зарегистрированы транспортные средства, т. е.:

- организации;
- физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели).

Если транспортное средство было приобретено физическим лицом или передано ему на основании доверенности, то налог уплачивает лицо, указанное в такой доверенности.

6.2.2. Объекты обложения транспортным налогом

Перечень транспортных средств, облагаемых налогом, приведен в **ст. 358 НК РФ**.

Среди них указаны:

- автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу;
- самолеты, вертолеты;
- теплоходы, яхты, парусные суда, катера;
- снегоходы;
- мотосани;
- моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства.

Не облагаются налогом, в частности:

- весельные и моторные лодки с двигателем мощностью **не выше 5 л. с.**;
- легковые автомобили, специально оборудованные для водителей-инвалидов;
- легковые автомобили с мощностью двигателя **до 100 л. с.**, полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, если основной деятельностью организации-владельца является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах;
- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом.

6.2.3. Расчет транспортного налога

Налоговая база по транспортному налогу зависит от вида транспорта:

- для обычных транспортных средств, имеющих двигатели, налоговой базой является мощность двигателя в лошадиных силах;

Уплата авансовых платежей по транспортному налогу предусмотрена **ст. 362 НК РФ**.

Суммы авансового платежа рассчитываются по следующей формуле:

$$\begin{aligned} \text{Квартальный авансовый платеж} = \\ = \text{Налоговая база} \times \\ \times \text{Ставка налога} \times \frac{1}{4}. \end{aligned}$$

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 аван-
совых 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 автомобиле 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 (гл. 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 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;

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 сделано исключение: данное освобождение не распространяется на объекты обложения налогом на имущество физлиц, включенное 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 (**подп. 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 2%.

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

Вместо вышеупомянутых налогов в бюджет перечисляется **единый налог**.

Налоги, не вошедшие в указанный перечень, уплачиваются организациями и предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, в общем порядке наряду со страховыми взносами.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности. Они также не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

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**;

В 1-й год применения упрощенной системы ЗАО «Пончик» приобрело холодильное оборудование стоимостью 200 000 руб. (в том числе НДС) со сроком полезного использования 5 лет.

ЗАО «Пончик» отражает расходы на приобретение основных средств следующим образом:

1-й календарный год применения упрощенной системы:

- пончиковый агрегат — 62 000 руб. (т. е. вся сумма списывается на расходы равномерно по отчетным периодам);
- упаковочная линия — 240 000 руб. (480 000 руб. $\times$ 50%);
- металлический сейф — 15 000 руб. (150 000 руб. : 10 лет);
- холодильное оборудование — 200 000 руб. (вся стоимость оборудования, включая НДС, списывается на расходы в момент ввода оборудования в эксплуатацию);

2-й календарный год применения упрощенной системы:

- упаковочная линия — 144 000 руб. (480 000 руб. $\times$ 30%);
- металлический сейф — 15 000 руб. (150 000 руб. : 10 лет);

3-й календарный год применения упрощенной системы:

- упаковочная линия — 96 000 руб. (480 000 руб. $\times$ 20%);
- металлический сейф — 15 000 руб. (150 000 руб. : 10 лет).

В последующие годы ЗАО «Пончик» будет списывать только стоимость металлического сейфа (15 000 руб. в год) при условии, что новые основные средства не приобретаются.

В перечень расходов для упрощенной системы включаются расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, которые списываются с учетом положений **п. 3 ст. 346.16 НК РФ**.

Перечень расходов для упрощенной системы является **закрытым**, т. е. расходы, не указанные в **ст. 346.16 НК РФ**, не принимаются во внимание при расчете единого налога.

6.3.5. Расчет единого налога

Расчет налога зависит от выбранного объекта налогообложения.

Если объектом налогообложения являются **доходы**, то расчет налога производится по ставке **6%**¹:

¹ Начиная с 1 января 2016 г. региональные власти могут снизить ставку до 1%.

Расчет налога, когда объект налогообложения — доходы



Расчет налога, когда объект налогообложения — доходы минус расходы

Если объектом налогообложения являются **доходы, уменьшенные на величину расходов**, то расчет налога производится по ставке **15%**¹:



Однако во втором случае, если сумма налога получится меньше **1%** от доходов организации, то в бюджет надо будет уплатить сумму так называемого **минимального налога**, который рассчитывается таким образом:

¹ Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от **5** до **15%** в зависимости от категорий налогоплательщиков.

6.4. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

6.4.1. Сущность единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)

Специальный режим налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применяется в отношении доходов от определенных видов предпринимательской деятельности (подробнее см. п. 6.4.2).

ЕНВД вводят на своей территории представительные (законодательные) органы городов федерального значения, муниципальных районов и городских округов. Они же и выбирают из специального перечня, приведенного в **ст. 346.26 НК РФ**, виды предпринимательской деятельности, облагаемые ЕНВД.

До 1 января 2013 г., если деятельность юридического лица или индивидуального предпринимателя была включена в перечень видов деятельности, облагаемых ЕНВД на данной территории, то переход на уплату ЕНВД с доходов по данной деятельности производился **в обязательном порядке** вне зависимости от желания налогоплательщика¹. **Начиная с 1 января 2013 г.** такой переход носит **добровольный характер**.

Для юридических лиц уплата ЕНВД заменяет:

- налог на прибыль;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации);
- налог на имущество организаций²;

¹ С 1 января 2009 г. по 1 января 2013 г. организации, в которых **среднесписочная** численность работников за прошлый год превышала 100 человек, не могут быть переведены на уплату ЕНВД. Начиная с 1 января 2013 г. в расчет берется средняя численность работников (включая работников по трудовым договорам и договорам подряда). Также не могут быть переведены на уплату ЕНВД организации, в которых доля участия других организаций составляет **более 25%** (за некоторыми исключениями).

² Освобождение от налога на имущество касается только объектов, используемых в облагаемой данным налогом деятельности. Согласно изменениям в п. 4 **ст. 346.26 НК РФ**, указанное освобождение не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу

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);
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД)¹;

на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость. Перечень такого имущества содержится в п. 1 ст. 378.2 НК РФ.

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 (подп. 1 и 2 п. 1, п. 7 ст. 378.2 НК РФ);

- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на 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**.

ЗАО «Винни-Пятачок», осуществляющее розничную торговлю медом с лотков, перешло на уплату ЕНВД с 1 января текущего года.

В феврале была произведена закупка по импорту упаковки для меда. ЗАО было вынуждено уплатить НДС при ввозе указанной упаковки, несмотря на тот факт, что уплата единого налога (в общем случае) заменяет уплату НДС.

ЗАО является налоговым агентом по НДФЛ с зарплаты своих сотрудников (т. е. удерживает и перечисляет НДФЛ в бюджет). ЗАО также платит взносы на обязательное страхование своих сотрудников.

ПРИМЕР 6.13

*Единый налог на вмененный доход.
Общие положения*

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.

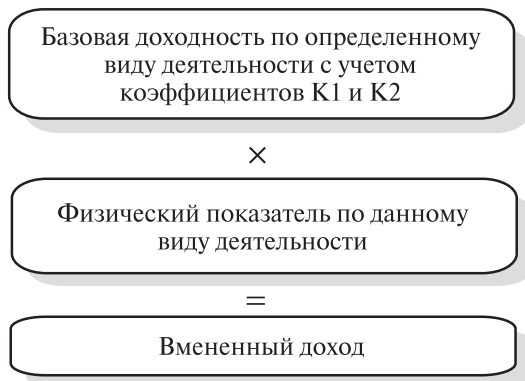
— объекты недвижимого имущества, образованные в течение года в результате раздела или иного соответствующего законодательству РФ действия с объектами недвижимого имущества, включенными в упомянутый перечень, если такие объекты отвечают требованиям **ст. 378.2 НК РФ (абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ)**.

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 2%.

6.4.3. Объект обложения ЕНВД. Расчет вмененного дохода

Объектом налогообложения при применении ЕНВД является **вмененный доход налогоплательщика (ст. 346.29 НК РФ)**.

Схема расчета вмененного дохода выглядит следующим образом:



Статья 346.27 НК РФ определяет вмененный доход как «**потенциально возможный доход налогоплательщика**», рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на его получение.

Базовая доходность для каждого вида деятельности, облагаемого ЕНВД, установлена в **ст. 346.29 НК РФ**. Например, при оказании бытовых услуг доходность установлена в размере 7500 руб. на одного работника (**табл. 6.1**).

Базовая доходность корректируется на поправочные коэффициенты K1 и K2, которые будут объяснены в следующем пункте.

Под **физическими показателями по видам деятельности** подразумеваются количество работников, площадь торгового зала, количество транспортных средств и т. д. в зависимости от конкретного типа деятельности. Например, если оказанием бытовых услуг на предприятии занимаются 10 человек, то сумма вмененного дохода за месяц будет равна 75 000 руб. (базовая доходность на 1 человека, умноженная на 10).

ТАБЛИЦА 6.1

**Базовая доходность отдельных видов деятельности,
облагаемых ЕНВД**

Вид предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала, кв. м	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь и торговые места в которой не превышают 5 кв. м	Торговое место	9000
Общественное питание через залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, кв. м	1000
Общественное питание без залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы, кв. м	3000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности, кв. м	4000

ЗАДАЧИ

Остатки на счетах **бухгалтерского учета** ЗАО «Винни-Пятачок» составляют, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Основные средства (счет 01)	1700	1800	2400	3000
Нематериальные активы (счет 04)	657	795	795	920
Вложения во внеоборотные активы (счет 08)	645	1200	1400	1456
Материалы (счет 10)	202	305	123	344
Износ основных средств (счет 02)	700	800	1000	1500
Износ нематериальных активов (счет 04)	200	245	290	315

В налоговом учете отражены следующие данные по амортизации основных средств и нематериальных активов, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Износ основных средств (счет 02)	850	900	1200	1500
Износ нематериальных активов (счет 04)	300	445	490	515

Ставка налога на имущество — 2,2%.

Рассчитайте сумму авансового платежа по налогу на имущество за I квартал.

Средняя стоимость имущества ЗАО «Винни-Пятачок», облагаемого налогом на имущество, составляет, тыс. руб.:

	На 01.01	На 01.02	На 01.03	На 01.04
Средняя стоимость	1700	1800	2400	2200

Ставка налога на имущество — 2,2%.

1. Рассчитайте суммы авансовых платежей по налогу на имущество за I, II, III кварталы.

2. Рассчитайте сумму платежа по налогу на имущество за год.

ЗАДАЧА 6.1

Цель: рассчитать среднюю стоимость имущества за квартал и сумму авансового платежа по налогу на имущество

ЗАДАЧА 6.2

Цель: рассчитать авансовые платежи по налогу на имущество и сумму налога за год

ЗАДАЧА 6.3

Цель: рассчитать сумму транспортного налога в целом за год

ЗАО «Винни-Пятачок» имеет на балансе три зарегистрированных транспортных средства: два автомобиля и яхту. Мощности транспортных средств:

- автомобиль № 1 — 80 л. с;
- автомобиль № 2 — 130 л. с;
- яхта — 120 л. с.

Ставки налога, установленные в данном регионе, следующие:

- для автомобилей с мощностью двигателя до 100 л. с. — 5 руб./л. с.;
- для автомобилей с мощностью двигателя свыше 100 л. с. до 150 л. с. включительно — 7 руб./л. с.;
- для яхты — 20 руб./л. с.

ЗАО «Винни-Пятачок» ставило на учет и снимало с учета имеющиеся у него транспортные средства в следующие сроки:

- автомобиль № 1 — поставлен на учет 1 января текущего года, снят с учета 31 января текущего года;
- автомобиль № 2 — поставлен на учет 30 марта текущего года, снят с учета 5 декабря текущего года;
- яхта — поставлена на учет 3 июля текущего года, по состоянию на конец года с учета не снята.

Рассчитайте сумму транспортного налога в целом за год.

ЗАДАЧА 6.4

Цель: рассчитать авансовые платежи по транспортному налогу и сумму налога за год

В текущем году ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело два легковых автомобиля:

- автомобиль № 1 мощностью 120 л. с. был зарегистрирован 14 февраля;
- автомобиль № 2 мощностью 160 л. с. был зарегистрирован 21 июня.

В соответствии с региональным законом ЗАО обязано перечислять авансовые платежи по транспортному налогу.

Ставка налога на автомобили мощностью от 100 до 150 л. с. составляет 35 руб./л. с., а на автомобили мощностью от 150 до 200 л. с. — 50 руб./л. с. (ставки условные).

Рассчитайте авансовые платежи транспортного налога и сумму платежа за год.

ЗАДАЧА 6.5

Цель: понять правила списания расходов на приобретение основных средств при применении упрощенной системы налогообложения

ЗАО «Иван Fedoroff» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года. На момент перехода у ЗАО числились следующие основные средства:

- копировальное устройство со сроком полезного использования 3 года и остаточной стоимостью 39 000 руб.;
- типографское оборудование со сроком полезного использования 10 лет и остаточной стоимостью 960 000 руб.;

- пресс со сроком полезного использования 20 лет и остаточной стоимостью 300 000 руб.

В 1-й год применения упрощенной системы ЗАО «Иван Fedoroff» приобрело новый печатный станок стоимостью 400 000 руб. (в том числе НДС) со сроком полезного использования 5 лет.

Определите порядок отражения в учете расходов по имеющимся и приобретенным основным средствам ЗАО «Иван Fedoroff» в первый, второй и третий годы применения упрощенной системы налогообложения.

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.

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.

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;

ЗАДАЧА 6.6

Цель: понять правила расчета минимального налога при применении упрощенной системы налогообложения

ЗАДАЧА 6.7

Цель: понять правила расчета авансовых платежей единого налога при применении упрощенной системы налогообложения

ЗАДАЧА 6.8

Цель: понять виды деятельности, по которым возможен переход на уплату ЕНВД

- 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): $K_1 = 1,915$; $K_2 = 0,6$.

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

Определите сумму вмененного дохода и сумму ЕНВД.

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 местонахождению, 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

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.

ПРИМЕР 7.1

*Постановка на
учет в налоговых
органах*

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).

Пенсионерка Валерия Сапожникова продала свою дачу в прошлом году и обязана представить налоговую декларацию по НДФЛ к 30 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).

ПРИМЕР 7.2

*Идентификацион-
ный номер налого-
плательщика*

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% от 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 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

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).

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 в декларации по НДС, представленной ЗАО за I квартал.

Вариант 1. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за I квартал, оказалась заниженной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» обязано подать уточненную декларацию по НДС за I квартал.

Вариант 2. В результате данной ошибки сумма НДС, подлежащая уплате за I квартал, оказалась завышенной. В этой ситуации ЗАО «Пончик» вправе подать уточненную декларацию по НДС за I квартал. Исправления могут быть также сделаны в текущем периоде (т. е. во II 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 I 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.

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.

ПРИМЕР 7.6

*Исправление
налоговых
деклараций*

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 I 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 I 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
Непредставление 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)

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 руб. $\times$ 5% $\times$ 2 (апрель, май) = 6000 руб.

ПРИМЕР 7.8

Ответственность за нарушение сроков подачи налоговых деклараций

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.

Таблица 7.5
Налоговые санкции за неуплату
(неудержание, неперечисление налога)

Нарушение	Налоговая санкция
Неуплата или неполная уплата налога в результате занижения налоговой базы или иных правонарушений действий (бездействия)	Штраф в размере 20% от суммы налога (п. 1 ст. 122 НК РФ)
Те же действия, совершенные умышленно	Штраф в размере 40% от суммы налога (п. 3 ст. 122 НК РФ)
Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	Штраф в размере 20% от суммы налога, подлежащей перечислению (ст. 123 НК РФ)

7.3.3. Взыскание пени за просрочку уплаты налога

Пени за просрочку уплаты налога отнесены **ст. 72 НК РФ** к способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов. К другим способам относятся:

- залог имущества (**ст. 73 НК РФ**);
- поручительство (**ст. 74 НК РФ**);
- приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) (**ст. 76 НК РФ**);
- арест имущества (**ст. 77 НК РФ**).

Взимание пени за первые 30 календарных дней просрочки

Взимание пени регулируется **ст. 75 НК РФ**, которая устанавливает, что за каждый день просрочки уплаты налога с налогоплательщика (налогового агента) взимается пеня в размере **1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ от суммы просроченной задолженности**¹.

При расчете пени применяются ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшие во время существования просроченной задолженности.

¹ С 1 января 2016 г. ЦБ РФ не устанавливает самостоятельное значение ставки рефинансирования, она равна ключевой ставке ЦБ РФ.

Исчисление пеней начинается со дня, следующего за последним днем, установленным для уплаты налога, и заканчивается в день уплаты (включительно).

НДС по расчету за I квартал уплачен 5 мая.

ПРИМЕР 7.9

Срок уплаты НДС за I квартал (в части первого платежа) истекает 25 апреля. Начиная с 26 апреля и по 5 мая на сумму налога будут начисляться пени в размере 1/300 действующей ставки ЦБ РФ за каждый день просрочки.

*Пени за просрочку
уплаты налога*

Начисление пеней прекращается в день уплаты налога (пени рассчитываются и за этот день) либо в день прекращения обязательства по уплате налога (пени также рассчитываются и за этот день).

Пеня не является налоговой санкцией и может быть взыскана с плательщиков в порядке, аналогичном порядку взыскания самого налога, т. е.:

- в бесспорном порядке — для налогоплательщиков-организаций;
- в судебном порядке — для физических лиц.

Бесспорное взыскание пеней для юридических лиц производится путем выставления им поручений, подлежащих обязательному исполнению банками.

Взимание пеней, начиная с 31-го дня просрочки

С 1 октября 2017 г. правила расчета пеней, установленные в п. 4 ст. 75 НК РФ, для организаций изменился. Новшества касаются недоимки, возникшей с **1 октября 2017 г.**

Начиная с этой даты, если просрочка у организации **превысит 30 календарных дней**, пени требуется рассчитывать следующим образом:

- исходя из **1/300** ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей **в период с 1-го по 30-й календарный день (включительно) такой просрочки**;
- исходя из **1/150** ставки рефинансирования ЦБ РФ, актуальной **в период начиная с 31-го календарного дня просрочки**.

При просрочке в 30 календарных дней или меньше пени начисляются по-прежнему, т. е. исходя из 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Зачет производится по соответствующим видам налогов и сборов. Федеральные налоги будут засчитываться в счет федеральных, региональные — в счет региональных, местные — в счет местных (**абз. 2 п. 1 ст. 78 НК РФ**).

Например, налог на прибыль организаций является федеральным налогом (**п. 5 ст. 13 НК РФ**), однако уплачивается в два бюджета: федеральный и региональный (**п. 1 ст. 284 НК РФ**). Переплату по налогу на прибыль можно было зачесть в счет недоимки по НДС, поскольку оба налога являются федеральными.

Обратная ситуация — переплату по налогу на прибыль нельзя учесть, поскольку налог на прибыль — федеральный, а налог на имущество организаций — региональный (**п. 1 ст. 14 НК РФ**).

7.4. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГОВ, ПЕНЕЙ И ШТРАФОВ

7.4.1. Камеральные налоговые проверки

Предметом налоговых проверок является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Существует два вида налоговых проверок¹:

- камеральные;
- выездные.

НК РФ подробно регламентирует порядок проведения проверок и оформления полученных результатов, а также устанавливает важные ограничения по срокам и объемам проверок.

Проведение камеральных налоговых проверок регулируется **ст. 88 НК РФ**.

¹ Крупные организации, которые соответствуют критериям по объему налоговых платежей, размеру годового дохода и стоимости активов, установленных в НК РФ, вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга, который по общему правилу исключает проведение камеральных и выездных проверок за период налогового мониторинга. Особенности проведения налогового контроля в форме налогового мониторинга установлены **разд. V.2 НК РФ (абз. 4 п. 1 ст. 82, п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89 НК РФ)**.

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. Исключением является случай, когда налогоплательщик не имеет возможности предоставить проверяющим необходимое помещение. В такой ситуации проверка может производиться по местонахождению налоговой инспекции.

Правила проведения выездной налоговой проверки подробно регулируются **ст. 89 НК РФ**, которая устанавливает следующие важнейшие ограничения в отношении выездных налоговых проверок:

- проверка может охватывать не более чем три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки¹;
- запрещается проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный период (данное ограничение не распространяется на повторные выездные проверки, см. далее);
- в общем случае количество выездных проверок одного налогоплательщика в течение календарного года не должно превышать двух (без учета выездных проверок его филиалов и представительств; данное огра-

¹ Если налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию, то налоговые органы имеют право провести выездную налоговую проверку в отношении отраженного в такой декларации периода независимо от истечения трехлетнего срока (введено Федеральным законом № 229-ФЗ).

ТАБЛИЦА 7.7

**Санкции за нарушение требований,
установленных НК РФ в отношении
налоговых проверок**

Вид нарушения	Ответственность
Непредставление налогоплательщиком (или налоговым агентом) в установленный срок требуемых документов	Штраф в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ (п. 1 ст. 126 НК РФ)
Непредставление сведений о налогоплательщике другой организацией (кроме банка) либо представление документов с заведомо ложными сведениями	Штраф в размере 40 000 руб. (п. 2 ст. 126 НК РФ)
Неявка свидетеля без уважительных причин	Штраф в размере 1000 руб. (ст. 128 НК РФ)
Отказ свидетеля от дачи показаний (либо дача ложных показаний)	Штраф в размере 3000 руб. (ст. 128 НК РФ)
Отказ эксперта (переводчика) от участия в налоговой проверке	Штраф в размере 500 руб. (ст. 129 НК РФ)
Дача экспертом (переводчиком) заведомо ложного заключения (перевода)	Штраф в размере 5000 руб. (ст. 129 НК РФ)

ТАБЛИЦА 7.8

**Санкции, применяемые к банкам за нарушение
требований, установленных НК РФ в отношении
порядка взыскания сумм, начисленных
по результатам проверок**

Вид нарушения	Ответственность
Неправомерное неисполнение банком в установленный срок поручения о перечислении налога или сбора, а также пеней и штрафов	Пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки (ст. 135 НК РФ)
Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств у клиента, которому выставлено поручение на перечисление налога или сбора, а также пеней и штрафов	Штраф в размере 30% от не поступивших в результате действий банка сумм (ст. 135 НК РФ)

Банк также может быть оштрафован на **20 000** или **40 000 руб.** (в зависимости от обстоятельств) за непредставление справок по операциям и счетам организации и (или) предпринимателей по мотивированному запросу налоговых органов.

7.5. ПОРЯДОК ОБЖАЛОВАНИЯ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ, ДЕЙСТВИЙ ИЛИ БЕЗДЕЙСТВИЯ ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

Налогоплательщик (налоговый агент) вправе **обжаловать** решение налогового органа:

- в суде (арбитражном суде);
- в вышестоящем налоговом органе.

Исполнение обжалуемых актов (совершение обжалуемых действий) может быть приостановлено судом или вышестоящим налоговым органом.

Судебное обжалование решений налоговых органов производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

С 1 января 2014 г. действует обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц¹.

Согласно новой редакции НК РФ, ненормативные акты инспекции, а также действия и бездействие ее должностных лиц теперь могут быть обжалованы только в **вышестоящем налоговом органе**. В связи с этим возможность обжалования **вышестоящему должностному лицу исключена**.

Статья 138 НК РФ определяет понятия «**жалоба**» и «**апелляционная жалоба**», которые представляют собой обращение в налоговый орган, если лицо считает, что его права нарушены решением или иным ненормативным актом налогового органа либо действиями (бездействием) его должностных лиц.

¹ Из этого правила есть два исключения. Во-первых, ненормативные акты, принятые по итогам рассмотрения жалоб, в том числе апелляционных, могут быть обжалованы как в вышестоящем органе, так и в суде. А во-вторых, ненормативные акты ФНС России и действия (бездействие) ее должностных лиц могут быть обжалованы сразу в суде (ст. 138 НК РФ).

ЗАДАЧИ

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».

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?

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 7.1

Цель: понимать правила налоговой регистрации плательщиков

ЗАДАЧА 7.2

Цель: сделать исправления в расчете по налогу на прибыль и понять правила подачи уточненных деклараций (расчетов)

ЗАДАЧА 7.3

Цель: научиться рассчитывать величину пеней за неуплату налогов

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 уплачивало 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 III квартал прошлого года;
- 2) «входящий» НДС по материалам, счета-фактуры на которые были получены во II квартале прошлого года, был принят к вычету в I 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 I квартал текущего года 5 мая (срок подачи расчета — 28 апреля). Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате, составила 600 000 руб.

Декларация по НДС за I квартал была представлена 26 октября (срок представления — 20 апреля). Сумма НДС к уплате составила 1 000 000 руб.

Рассчитайте размер налоговых санкций за несвоевременное представление указанных деклараций.

ЗАДАЧА 7.6

Цель: рассчитать санкции за несвоевременную подачу налоговых деклараций

10 октября 2019 г. к консультанту по налогам обратился г-н Борис Карлсон — руководитель фирмы «Пропеллер». Причиной обращения послужила выездная налоговая проверка головного офиса фирмы «Пропеллер» в Москве и ее филиала в Казани. В ходе встречи г-н Карлсон сообщил вам следующее:

- 1) выездная налоговая проверка головного офиса фирмы началась 10 мая 2019 г. и продолжается до сих пор;
- 2) проверка филиала фирмы началась 1 сентября 2019 г. и продолжается до сих пор;
- 3) предметом проверки является налог на прибыль, НДФЛ и НДС за 2017 и 2018 гг.;
- 4) НДС за I квартал 2018 г. уже проверялся в 2018 г.;

5) проверяющие требуют предоставления документов не только за 2017 и 2018 гг., но и за 2015 и 2016 гг.

1. Перечислите ограничения, вводимые НК РФ в отношении выездных налоговых проверок.

2. Рассмотрите вышеуказанную ситуацию с учетом приведенных в п. 1 ограничений.

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.

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.

ЗАДАЧА 7.7

Цель: усвоить порядок предъявления возражений по акту проверки, а также порядок обжалования результатов проверки

ЗАДАЧА 7.8

Цель: рассчитать сумму возврата налога, штрафа и пени

ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ НА 1 ЯНВАРЯ 2019 Г. ПО СРАВНЕНИЮ С 1 ЯНВАРЯ 2018 Г.

Внимание!

**Данное издание книги сделано с учетом всех
нижеперечисленных изменений
в налоговом законодательстве**

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ (Ч. 1 НК РФ)

**Расширен состав налогов, которые ФНС будет контроли-
ровать при проверке ценообразования**

С 1 января 2019 г. при нарушении правил ценообразования в контролируемых сделках ФНС РФ сможет корректировать налоговую базу по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

До 1 января в перечень таких налогов входили только налог на прибыль, НДС, НДПИ и НДФЛ.

Основание: Закон от 19.07.2018 № 199-ФЗ

**Изменены суммовые пороги для определения контроли-
руемых сделок**

С 1 января 2019 г. сделки с иностранной взаимозависимой компанией будут контролируемыми, если доходы по ним превышают 60 млн руб.

С 1 января 2019 г. сделки с иностранной взаимозависимой компанией с участием независимого формального посредника будут контролируемыми, если доходы по ним превысят 60 млн руб.

С 1 января 2019 г. сделки между российскими взаимозависимыми лицами с участием независимого формального посредника будут контролируемыми, если доходы по ним превышают 60 млн руб.

С 1 января 2019 г. все сделки с взаимозависимыми резидентами признаются контролируемыми, если доходы по ним превышают 1 млрд руб.

Новые критерии учитываются для определения контролируемых сделок за 2019 г., независимо от даты заключения договора.

Основание: Закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ, Закон от 30.10.2018 № 373-ФЗ

Изменен перечень контролируемых сделок с взаимозависимыми резидентами

С 1 января 2019 г. признается контролируемой сделка, в которой стороны применяют разные ставки по налогу на прибыль (за исключением ряда случаев).

Не признаются контролируемыми сделки:

- с участниками проекта «Сколково» с нулевой ставкой по налогу на прибыль;
- резидентами ОЭЗ или участниками СЭЗ со льготами по налогу на прибыль;
- участниками РИП со льготами по налогу на прибыль.

Признаются контролируемыми сделки с участниками инновационных научно-технологических проектов, которые освобождены от НДС на основании ст. 145.1 НК.

Основание: Закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ, Закон от 30.10.2018 № 373-ФЗ

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Доходы при выходе из компании или при ее ликвидации приравнены к дивидендам

С 1 января 2019 г. налогом облагается положительная разница между доходом, который участник (акционер) получил при выходе из компании, и оплаченной им ранее стоимостью акций, долей или паев этой же компании. К облагаемой сумме применяются ставки для дивидендов.

Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ

Убытки, полученные при выходе из компании или при ее ликвидации, разрешено включать в расходы

С 1 января 2019 г. разрешено включать в расходы отрицательную разницу между доходом, который акционер (участник) получил при выходе из компании, и оплаченной им ранее стоимостью акций, долей или паев этой же компании.

Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ

Состав необлагаемых доходов расширен

С 1 января 2019 г. в облагаемые доходы не включаются субсидии на возмещение расходов, поименованных в ст. 270 НК, за исключением расходов, указанных в п. 5 ст. 270 НК.

Основание: Закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ

Уточнен порядок применения инвестиционного вычета

С 1 января 2019 г. возможен инвестиционный вычет в размере 100 процентов от суммы пожертвований госучреждениям культуры. Право на вычет устанавливают региональные власти.

Основание: Закон от 27.11.2018 № 426-ФЗ

Расширен перечень основных средств, которые можно амортизировать с повышающим коэффициентом

С 1 января 2019 г. правительство расширило перечень оборудования, которое эксплуатируют в условиях наилучших доступных технологий. Такое оборудование можно амортизировать с повышающим коэффициентом 2 (п. 1 ст. 259.3 НК).

Первоначальный перечень был установлен распоряжением Правительства от 20.06.2017 № 1299-р. Новое распоряжение расширило его более чем в два раза.

Основание: распоряжение Правительства от 07.04.2018 № 622-р

В вычитаемые расходы можно включить стоимость путевок для сотрудников и членов их семей

С 1 января 2019 г. в расходах на оплату труда можно учесть стоимость путевок для работника, его супруги, родителей,

детей в возрасте до 18 лет (до 24 лет — для детей, обучающихся по очной форме обучения).

При этом необходимо выполнение двух условий:

- отдых имеет место на территории России;
- затраты не превышают 50 000 руб. на одного человека.

Также все эти расходы в сумме не должны превышать 6 процентов от общих расходов на оплату труда организации.

Основание: Закон от 23.04.2018 № 113-ФЗ

Изменен порядок учета платы за проезд транспорта, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн

С 1 января 2019 г. все платежи за проезд транспорта, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, учитывается в вычитаемых расходах по налогу на прибыль.

Основание: Закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ

Суда, зарегистрированные в Российском международном реестре, разрешено амортизировать на общих основаниях

С 1 января 2019 г. суда, которые зарегистрированы в Российском международном реестре, можно амортизировать на общих основаниях. Ранее такие объекты исключали из состава амортизируемого имущества на период их нахождения в реестре.

Основание: Закон от 04.06.2018 № 137-ФЗ

Участники инновационных научно-технологических проектов освобождены от налога на прибыль

С 1 января 2019 г. участники проектов, которые соответствуют требованиям п. 9 ст. 2 и ст. 14 Закона от 29.07.2017 № 216-ФЗ, вправе не платить налог на прибыль в течение 10 лет со дня, когда получили статус участника. Порядок и условия освобождения установлены ст. 246.1 НК.

Основание: Закон от 29.07.2017 № 216-ФЗ

Регионам запретили устанавливать пониженные ставки налога

В 2019 г. основная ставка налога на прибыль равна 20%. Она делится на две части:

- налог по ставке 3% – в федеральный бюджет;
- налог по ставке 17% – в региональный бюджет.

С 1 января 2019 г. регионы не вправе устанавливать пониженные налоговые ставки. Исключение сделано только для отдельных категорий организаций. Например, для резидентов ОЭЗ.

Если регион установил пониженные ставки до 1 января 2018 г., то их можно применять до окончания срока льготы, но не позднее 1 января 2023 г. Однако с 2019-го по 2022 г. ранее установленные пониженные ставки можно повысить.

Основание: Закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ.

НДС

Повышена ставка НДС

С 1 января 2019 г. базовая ставка НДС повышена с 18 до 20 процентов. По отдельным видам товаров и услуг сохраняется 10-ти процентная ставка.

Основание: Закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ

Изменен перечень кодов по товарам, облагаемым по ставке НДС 10%

Правительство России решило скорректировать перечень кодов продовольственных и детских товаров, реализация которых облагается НДС по пониженной ставке 10 процентов (постановление от 31.12.2004 № 908). С 2019 года список кодов действует в новой редакции.

Новое постановление № 1487 вносит уточнения в следующие разделы списка кодов продовольственных товаров:

- «Скот и птица в живом весе»;
- «Мясо и мясопродукты»;
- «Молоко и молокопродукты»;

- «Овощи (вкл. картофель)»;
- «Зерно, комбикорма, кормовые смеси, зерновые отходы».

В отношении детских товаров уточнены коды по следующим разделам:

- «Трикотажные изделия...»;
- «Швейные изделия...»;
- «Кровати детские»;
- «Пластин»;
- «Подгузники»;
- «Игрушки»;
- «Матрацы детские»;
- «Одеяла детские»;
- «Белье постельное».

Основание: постановление Правительства РФ от 06.12.2018 № 1487

Уточнен порядок подтверждения места реализации электронных услуг

С 1 января 2019 г. подтверждать место оказания услуг в электронной форме необходимо специальными реестрами операций. Форма реестра утверждена приказом ФНС от 29.08.2017 № ММВ-7-15/693.

Основание: Закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ

Установлены документы для подтверждения вычета по электронным услугам, оказанными иностранными компаниями

С 1 января 2019 г., чтобы получить вычет НДС по электронным услугам иностранных организаций, необходимы следующие документы:

- договор и (или) расчетный документ, в котором выделена сумма налога и указаны ИНН и КПП иностранной компании;
- документы, подтверждающие произведенную оплату.

Основание: Закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ

ОТВЕТЫ НА ЗАДАЧИ

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 незначительными, возможно, имеет смысл уплатить их, чтобы сохранить хорошие отношения с инспекцией, даже если аргументы в пользу позиции налогоплательщика достаточно весомы.

Необходимо учитывать также стоимость судебных издержек и услуг юристов в случае начала арбитражного процесса.

ЗАДАЧА 1.3

1. Положения настоящего закона не могут вступить в силу:

- по истечении одного месяца со дня их официального опубликования (5 февраля)
- и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу (т. е. уже 1 марта, поскольку дата 1 февраля противоречит предыдущему ограничению).

Таким образом, самая ранняя дата вступления данного закона в силу — **1 марта 2019 г.**

2. Нет, не должна. Положения закона о том, что он вступает в силу с 1 января, автоматически считаются недействительными, и по умолчанию применяются общие правила, указанные в предыдущем пункте.

Закон вступит в силу с **1 января 2019 г.**, поскольку ставка налога **понижается**.

ЗАДАЧА 1.4

Законы, вносящие изменения, которые улучшают положения налогоплательщиков, могут иметь обратную силу, т. е. вступать в действие «задним числом».

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

ЗАДАЧА 1.5

Законы вступают в силу после официального опубликования.

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

Технически простые законопроекты могут быть сразу приняты в третьем чтении, т. е. без внесения каких-либо исправлений.

Взаимозависимые лица:

ЗАДАЧА 1.6

ЗАО «Пончик» и фирма «Баранка» (доля прямого участия — 40%).

Фирмы «Баранка» и «Бублик» (доля прямого участия — 65%).

Фирма «Баранка» и фирма «Сухарик» (доля прямого участия — 50%).

ЗАО «Пончик» и фирма «Бублик» (доля косвенного участия — 26%).

Кроме того, ЗАО «Пончик» и фирма «Сухарик», а также фирмы «Бублик» и «Сухарик» могут быть признаны взаимозависимыми по решению суда.

ЗАДАЧА 2.1

1. Расчет налога на прибыль ЗАО «Торговый Дом Кота Базилио», тыс. руб.:

Доходы от продажи кормов (без НДС)	10 000
Минус расходы:	
себестоимость кормов (без НДС)	(5000)
амортизация основных средств	(400)
зарплата работникам	(800)
страховые взносы на зарплату работников	(200)
аренда помещения	(1000)
Итого прибыль	2600
Минус убыток прошлого года	(1400)
Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка	1200
Налог на прибыль по ставке 20%	240

2. В данном случае установлена максимальная ставка налога — **20%**.

Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 36 000 руб. ($1\,200\,000 \text{ руб.} \times 3\%$) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 204 000 руб. ($1\,200\,000 \text{ руб.} \times 17\%$). Всего — 240 000 руб.

ЗАДАЧА 2.2

Налоговые последствия этих операций для компаний будут следующими.

Для ЗАО «Баранка»:

ЗАО «Баранка» будет вынуждено включить стоимость оргтехники и мебели в налоговую базу по налогу на прибыль, несмотря на то что имущество получено от физического лица — акционера фирмы, доля которого в капитале ЗАО превышает 50%. Дело в том, что имущество было передано третьим лицам до истечения одного года начиная с даты его получения.

Денежные средства, полученные ЗАО «Баранка» от Антона, налогом на прибыль не облагаются, так как на них вышеуказанное одногодичное ограничение не распространяется.

ЗАО «Баранка» должно включить в состав внереализационных доходов остаточную стоимость грузовика (2,5 млн руб.), полученного от ЗАО «Плюшка», так как эта стоимость превышает рыночную стоимость грузовика.

Для ЗАО «Плюшка»:

ЗАО «Плюшка» включит стоимость полученной мебели (40 млн руб.) и денежных средств (50 млн руб.) в налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку доля ЗАО «Баранка» в капитале ЗАО «Плюшка» составляет ровно 50% и требования **подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ** не выполняются.

ЗАО «Плюшка» не сможет включить в свои расходы остаточную стоимость грузовика, переданного безвозмездно.

Для ЗАО «Кекс»:

Налогооблагаемая прибыль ЗАО «Кекс» в результате безвозмездного получения оргтехники и денежных средств не изменится.

Последствия для всех трех фирм

Внереализационные доходы (расходы), млн руб.:

	Февраль	Март
ЗАО «Баранка»	+60	+2,5
ЗАО «Кекс»	0	–
ЗАО «Плюшка»	+90	{0}

1. Расчет налога на прибыль ЗАО «Карабас-Барабас», тыс. руб.:

ЗАДАЧА 2.3

1. Доходы от реализации	20 000
2. Минус расходы, связанные с реализацией:	
стоимость материалов	{4000}
зарплата работникам	{6000}
страховые взносы на зарплату	{1560}

**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**



КНИГИ
и ON-LINE КУРСЫ

WWW.MOLCHANOV.BIZ